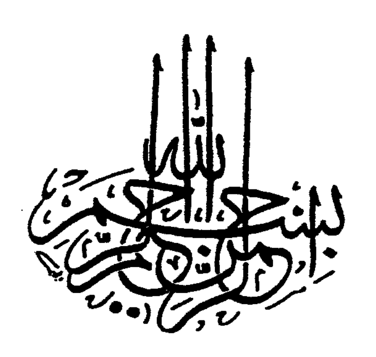
إجراءات
واختبارات المراجعة

دكتور
أمين السيد أحمد لطفى
دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة
عضو هيئة التدريس بجامعة القاهرة

القاهرة
١٩٩٣



إهداء

إلى زوجتي وأبنائي

مقـــــــدمة

تتمثل المسئولية الاساسية للمراجع المحايد فى أنه يبين للاطـــــراف الخارجية المرتبطة ما اذا كانت القوائم المالية قد عرضت بشكل موضوعى وصـادق وعادل أم لا • ولتحقيق ذلك يتعين على المراجع الاعتماد على مدخل كـــفء وفعال للمراجعة يتأسس على خمسة مراحل رئيسية هى مرحلة قبول عمليــــة المراجعة ، مرحلة تخطيط عملية المراجعة وتقييم المخاطر ، ومرحلة اختبارات المراجعة ، مرحلة تقييم نتائج عملية المراجعة ، مرحلة توصيل نتائج عمليــــة المراجعــــة •

يهتم هذا المؤلف بصفة خاصة بدراسة المرحلة الثالثة ـ مرحـــــلة أداء اختبارات المراجعة ، وهى عبارة عن اجراءات المراجعة التى تؤدى فـــى شكـــل اختبارات يمكن عن طريقها الحصول على أدلة الاثبات اللازمة والتى تتميز بالكفاية والصلاحية • بوجه عام يمكن تقسيم تلك الاختبارات الى نوعين هما :

ـ اختبارات الالتــزام : Compliance tests

وهى تلك الاختبارات التى يتم أداؤها بهدف تحديد ماذا كانت أساليب الرقابة تعمل بفعالية خلال فترة المراجعة أم لا •

ـ اختبارات التحقق الاساسية : Substantive tests

وهى تلك الاختبارات التى يتم أداؤها بهدف اكتشاف أى تحريفــــات جوهرية فى أرصدة الحسابات أو العمليات •

ويعتبر هذا الكتاب مرجعا علميا هاما فى مجال المراجعة لعديد مـــن الطوائف أبرزها طلاب العلم سواء أكانوا أساتذة أم دارسين (سواء فـــــى مرحلة الحصول على البكالوريوس أو الدراسات العليا ، العاملين فى مجـــال المراجعة والمحاسبة فى الوحدات الاقتصاديةومنشآت الاعمال المختلفة (صناعية ، تجارية ، خدمية ••• الخ) ، المزاولين لمهنة المحاسبة والمراجعة سواء أكانوا

محاسبين ومراجعين قانونيين أو تحت التدريب أو عاملين فى الجهـاز والادارة الضريبية .

وقد رأى المؤلف أن يكون أسلوب هذا الكتاب متميزا وفريدا من ناحية الوضوح والدقة والعمق والبعد عن الشكلية والتقليد ، وأهم خصائصه هو تزويد القارئ سواء أكان دارسا أو مزاولا بأساس عميق ومتين بالمراجعة من الناحيـة النظرية أو التطبيقية ودون اللجوء الى التعقيد،وتحقيقا لذلك فقد قسم المؤلف هذا الكتاب الى ستة فصول رئيسية :

حيث تناول الفصل الاول موضوع طبيعة اختبارات المراجعة، كما تناول الفصل الثانى اختبارات المراجعة لدورة الايرادات والمتحصلات النقدية ، بينمـا يركز الفصل الثالث على دراسة اختبارات المراجعة لدورة النفقات والمدفوعـات النقدية ، أما فى الفصل الرابع فقد تناول اختبارات المراجعة لنظام الافـراد والاجور والرواتب ، فى حين ركز الفصل الخامس على دراسة اختبارات المراجعة لدورة التحويل والانتاج ، وأخيرا فقد ركز الفصل السادس على دراسة اختبـارات المراجعة لدورة التمويل .

وفى النهاية يأمل المؤلف أن يكون هذا الجهد المتواضع اضافـة متميزة الى المكتبة العربية ، ومشاركة فعلية فى توفير أساس علمى قوى وتفسير تطبيقى واضح فى مجال المحاسبة والمراجعة القانونية .

والله من وراء القصـد .

المؤلـف

د. أمين السيد أحمد لطفـى

الفصل الاول
طبيعة اختبارات المراجعة

يتركز هذا الفصل فى دراسة مراحل عملية المراجعة ، وطبيعة أدلة الاثبات ، وطبيعة اجراءات عملية المراجعة وتخطيطها ، وأخيرا تقييم نتائج عملية المراجعة .

١/١ مراحل عملية المراجعة : Audit phases

تم تعريف المراجعة وفقا لجمعية المحاسبة الامريكية American Accounting association بأنها عبارة عن :

" العملية المنظمة والمنهجية التى تهدف الى جمع وتقييم الادلة والقرائن - بشكل موضوعى - التى تتعلق بنتائج الانشطة والاحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الاطراف المعنية بنتائج المراجعة " .

بوجه عام تتمثل المسئولية الاساسية للمراجع الحيادى فى ابداء الرأى فى القوائم المالية - بالموافقة مع معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها - وما اذا كانت تلك القوائم قد عرضت بشكل موضوعى وصادق وعادل Fairly presented أم لا ، ولتحقيق ذلك يجب الاعتماد على مدخل لعملية المراجعة يعتمد على المراحل الخمسة الاساسية للمراجعة وهى :

١ - مرحلة قبول عملية المراجعة : Acceptance and retention

وتتضمن هذه المرحلة سياسات واجراءات الرقابة على الجودة Quality control الخاصة بتقييم العملاء المتوقعين قبل قبول التعيين أو تقييم مدى الاستمرار مع العملاء الحاليين بغرض اتخاذ قرار قبول عميل جديد أو الاستمرار مع عميل حالى[1] .

---

(١) تشمل رقابة الجودة جميع السياسات والاجراءات التى يتبعها المراجع لتوفير الضمان المناسب بأن عمليات المراجعة التى يقوم بها تتم طبقا لمعايير وارشادات المراجعة .

٢ - مرحلة تخطيط عملية المراجعة وتقييم المخاطر :
Audit planning and risk assessment.

تتضمن تلك المرحلة أداء اجراءات مراجعة خاصة لتحديد وتقييم احتمال (مخاطر) وجود تحريف جوهري significant misstatement فى القوائم المالية ، وتحديد وتقييم نظم الرقابة الداخلية التى يمكن أن تحد من تلك المخاطر بالاضافة الى تطوير خطة لعملية المراجعة تهدف الى توفير ضمان معقول reasonable assurance لاكتشاف ذلك التحريف الجوهرى •

٣ - مرحلة اختبارات المراجعة : **Audit testing**

تشمل تلك المرحلة أداء اجراءات المراجعة audit procedures طبقا لخطة المراجعة التى تم عملها فى المرحلة السابقة •

٤ - مرحلة تقييم نتائج عملية المراجعة : **Evaluating audit findings**

تهدف هذه المرحلة الى تقييم نتائج عملية المراجعة التى تم ادائها فى المرحلة السابقة وتحديد مسارات العمل البديلة فى ضوء تلك النتائج •

٥ - مرحلة توصيل نتائج عملية المراجعة :
Communicating audit results.

تعتمد هذه المرحلة على توصيل نتائج عملية المراجعة الى العملاء والاطراف المهتمة من خلال تقارير المراجعة ، والمقابلات والمناقشات فضلا عن أية تقارير خاصة بتقييم نظم الرقابة الداخلية •

يمكن ابراز المراحل العامة لعملية المراجعة من خلال تصوير الشكل البيانى رقم (١/١) •

شكل بيانى رقم (١/١)

مراحل عملية المراجعـــــة

مرحلة قبول عمليـة المراجعـة	مرحلة تخطيط عملية المراجعة وتقييم المخاطر	مرحلة اختبارات المراجعـــة	مرحلة تقييم النتائـج	مرحلة توصيل النتائـج

(مراحل عملية المراجعة)

١/٢ طبيعة أدلة الاثبات في المراجعة : Audit evidence

يجب على فريق المراجعة أن يقوم بالحصول على أدلة اثبات كافيـــة وصالحة بغرض تقديم الاساس المعقول لابداء الرأى فى القوائم الماليـــة أو أى بيانات تخضع للمراجعة ، هذا الموضوع يطرح ثلاثة أسئلة هامة هى ماهـــو مفهوم أدلة الاثبات وما المقصود بصلاحية أدلة الاثبات ، بالاضافة الى مـــدى ودرجة كفاية أدلة الاثبات .

١/٢/١ مفهوم أدلة الاثبات : The concept of evidence

يجب على المراجع المحايد جمع وتقييم أدلة الاثبات بالشكل الذىيساعده على الحكم على ما اذا كانت القوائم المالية قد تم اعدادها للمبادىء المحاسبيـــة المتعارف عليها ، أى أن أدلة الاثبات هى كل ماشأنه أن يؤثر على حكـــم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ماعرض من معلومات مالية للحقائقالاقتصادية .

فدليل الاثبات اذن مجرد دليل أو تأييد يدعم القوائم المالية ، وهـــو ينقسم الى قسمين أساسيين هما : البيانات المحاسبية القائمة بالاضافة الـــى كل معـلومات الاثبات الاخرى المتاحة ، ويتم الحصول عليه عن طريقمراجعـــة واختبار نظم الرقابة الداخلية فضلا عن اجراء اختبارات التحقق الاساســـيه للعمليات والارصدة .

وبينما تشكل البيانات المحاسبية دليل الاثبات ، الا أنها لايمكن أن تعتبر — فى حد ذاتها — تدعيم كاف للقوائم المالية بدون المعلومات المؤيدة corroborating information

فيما يلى عديد من الامثلة المرتبطة بالبيانات المحاسبية والمعلومات المؤيدة لها :

البيانات المحاسبية	المعلومات المؤيدة
— دفاتر القيد الاصلية .	— المستندات الاساسية مثل الشيكات والفواتير والعقود والمصادقات .
— دفاتر الاستاذ العام والمساعدة .	— المعلومات التى يمكن الحصول عليها من خلال الاستفسارات أو الاستعلامات أو الملاحظات أو الفحص المادى .
— أوراق العمل (التى توضح مثلا مذكرات تسوية البنوك) .	
— تحليل الحسابات .	
— اعادة المطابقات .	

بوجه عام يستلزم المعيار الثالث من معايير المراجعة (معايير العمل الميدانى) الحصول على أدلة الاثبات الكافية والصالحة من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات التى تمثل أساسا معقولا ومناسبا لتكوين الرأى بخصوص القوائم المالية موضع الفحص .

١/٣/٢ المقصود بصلاحية أدلة الاثبات : Competency of audit evidence.

يتميز دليل الاثبات الصالح Competent evidence بأنه فعال Valid وملائم relevant ، على الرغم من الاتى لايعتبر مانع بالتبادل الا أنه يفترض مسبقا مايلى :

— عندما يتم الحصول على أدلة أثبات من مصادر محايدة مستقلة خارج الشركة . فان ذلك قد يوفر ضمان أكبر على امكانية الاعتماد عليها أكثر من أدلة الاثبات الداخليــة .

- عندما ترتكز البيانات المحاسبية والقوائم المالية على نظام قوى للرقابة الداخلية فان ذلك يوفر أدلة اثبات يمكن الاعتماد عليها أكثر من تلك المحددة فى ظل نظام غير مرضى (ضعيف) للرقابة الداخلية .

- عادة ماتعتبر المعرفة أو المعلومات المباشرة التى يتم الحصول عليها من خلال الفحص المادى والملاحظة والعمليات الحسابية والجرد - أكثر اقناعا من تلك المعلومات التى يتم الحصول عليها بشكل غير مباشر (أى المعلومات اللفظية أو الشفهية التى يحصل عليها المراجع من العميل) .

- يقصد بفعالية الدليل Valid evidence قابليته فى الاعتماد عليه فى استنتاج رأى منطقى ، كما يقصد بملائمة الدليل relevant evidence أن يكون على علاقة وارتباط وثيق بأهداف المراجعة .

٣/٢/١ مدى كفاية دليل الاثبات : Sufficiency of evidence

فى معظم مواقف المراجعة تعتبر عملية الحصول على كافة أدلة الاثبات المرتبطة بعملية المراجعة أمرا غير عمليا فضلا عن أنها تتطلب تكلفة مرتفعة لما سيبذل من جهد ووقت كثير ، ومن ثم يجب أن يتم اجراء عدة اختيارات.

ترتبط كفاية أدلة الاثبات بمقدارها وحجمها الضرورى لتدعيم رأى المراجع فى ضوء تحديد نطاق عملية المراجعة واختبارات السجلات المحاسبية بالاضافة الى اجراءات المراجعة الاخرى الضرورية فى مثل هذه الظروف ، ولاشك أنه يستلزم من المراجع أن يستخدم حكمه الشخصى المهنى ، حيث أن معايير المراجعة لم توفر ارشادات قاطعة ومحددة للحكم على مدى كفاية أدلة الاثبات .

بصفة عامة توجد عدة عوامل يمكن فى ضوئها اجراء هذا التقدير الشخصى هى : طبيعة العنصر موضع الفحص ، الاهمية النسبية للاخطاء أو الاخطاء المحتملة والمرتبطة بذلك العنصر ، درجة المخاطرة النسبية المتعلقة بهذا العنصر بالاضافة الى نوعية أو صلاحية أدلة الاثبات المتاحة .

٣/١ طبيعة اجراءات عملية المراجعة : The nature of audit procedures.

١/٣/١ العلاقة بين معايير واجراءات واختبارات المراجعة :

تختلف اجراءات المراجعة عن معاييرها ، حيث تشير المعايير Standards الى الاطار العام لعملية المراجعة أو الانماط التى يجب أن يحتذى بها المراجع أثناء اداءه لمهمته - فهى لاتخضع لحكمه الشخصى - كما أنه ملزم باتباعها حرفيا لاداء عملية المراجعة بنجاح فضلا عن دفع تهمة التقصير عن نفسه اذا ماتمت مسائلته قضائيا ، فى حين أن اجراءات المراجعة procedures تعكس تصرفات وممارسات محددة يجب ادائها لتحقيق النشاط وتنفيذه ، أى أنها بعبارة أخرى الوسيلة التى من خلالها يقوم المراجع بتنفيذ أهداف المراجعة فعليا ، وهى متروكة لحكم المراجع وتقديره الشخصى ، يختار مايراه مناسبا وضروريا من اجراءات فى سبيل تحقيق أهداف المراجعة وتطبيقا للمعايير المقبولة والمتعارف عليها (١) .

من جهة أخرى فان معظم اجراءات المراجعة يتم تنفيذها فى شكل اختبارات للمراجعة audit testing ، وهناك نوعين رئيسيين لاجراءات المراجعة والتى عن طريقها يمكن للمراجع الحصول على أدلة الاثبات اللازمة .

أ) اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية : Tests of controls

وهى عبارة عن الاختبارات التى يتم اداؤها بهدف تحديد ماذا كانت أساليب الرقابة (التى تحد من مخاطر التحريف الجوهرى) تعمل بفعالية خلال فترة المراجعة . ولاشك أن هدف المراجع عند الدراسة المبدئية وتقييم

---

(١) تنقسم معايير المراجعة - طبقا لما أصدره مجمع المحاسبين القانونيين الامريكى - الى مجموعات ثلاث هى : معايير عامة (وتهتم بالتأهيل والصفات الشخصية للمراجعة وعلاقتها بجودة ونوعية الاداء المطلوب) ، معايير العمل الميدانى (وتتمثل فى الارشادات اللازمة لجمع أدلة الاثبات) ، معايير اعداد التقرير (باعتبارها المنتج العادى الاساسى للمراجعة - والمعلومات المبلغة من المراجع لاغلب المستخدمين .

نظم الرقابة الداخلية يتمثل فى التحقق من أن الشركة قد صممت نظم رقابية داخلية ملائمة ، وتؤدى اختبارات التحقق من الالتزام بتلك النظم Compliance tests كمرحلة تالية ـ حيث تهدف الى توفير الدليل على التزام الشركة بتلك النظم فعلا .

ب) <u>اختبارات التحقق الاساسية لارصدة الحسابات</u> :
Substantive tests

وهى عبارة عن تلك الاختبارات التى يتم أداؤها بهدف اكتشاف التحريفات الجوهرية فى أرصدة الحسابات والعمليات .

بالاضافة لذلك فان هناك بعض اجراءات المراجعة التى تتميز طبيعتها بأن لها غرض ثنائى أو مزدوج Dual-purpose tests ، ويحدث ذلك عندما ينتج عن اختبارات المراجعة أدلة اثبات ترتبط بشرعية وصحة العمليات المالية (اختبارات الالتزام) وهدف آخر من أهداف المراجعة مثل الوجود والتقويم وعرض القوائم المالية (الاختبارات الاساسية) ، على سبيل المثال عند اختبار عينة من عمليات المدفوعات ، فان فريق المراجعة قد يلاحظ دليل الاثبات الخاص باختبارات الدقة المكتبية ، مضاهاة المستندات والموافقة عن طريق العميل (اختبارات نظم الرقابة) ، بالاضافة لذلك فان فريق المراجعة قد يؤدى اختبارات اضافية على العينة لتقييم الملكية ، الدقة والتقرير الزمنى عن تلك العمليات (اختبارات التحقق الاساسية) ، هناك أمثلة أخرى على اختبارات ذات الغرض الثنائى تتمثل فى اداء اختبارات مطابقة البنك والتحقق المادى من أرصدة المخزون .

فيما يلى مناقشة أكثر تفصيلا لهذين النوعين من اجراءات المراجعة :

١/٣/٢ <u>اختبارات الالتزام بنظم الرقابة</u> : Tests of controls

يجب أن يقوم فريق المراجعة باختبار نظم الرقابة الداخلية ـ التى يتأسس عليها الاعتماد القائم نحو تخفيض احتمال وجود تحريف فى القوائم المالية، هذا ويمكن تصنيف تلك النظم الى عدة أقسام هى : الرقابة على سلطة

التصديق أو الاعتماد ، الرقابة على تشغيل العمليات ، الرقابة على التحقق والتقييم ، الرقابة على الحماية المادية ، ويمكن مناقشة ذلك على النحو التالى :

أ) الرقابة على سلطة التصديق : Authorization controls

وهى نظم موجهة أساسا الى منع حدوث التحريف نتيجة للعمليات المالية التى لم يصدق عليها أو صدق عليها بشكل غير سليم ، ويمكن اعتماد العمليات المالية والموافقة عليها مباشرة عن طريق الادارة أو عن طريق أفراد مصرح لهم عن طريق الادارة والتى تقوم بعمل معايير واجراءات فى هذا الشأن .

ب) الرقابة على تشغيل العمليات المالية : Transaction processing controls.

وهى نظم موجهة أيضا الى منع حدوث تحريف أثناء تشغيل العمليات وتتكون بصفة عامة من هرمية نظم الرقابة الداخلية المرتبطة ، وكأمثلة على مثل تلك النظم (سواء تلك التى قد تؤدى يدويا أو عن طريق استخدام برامج الحاسب الالكترونى) ما يلى :

- الترقيم التسلسلى المتتابع للعمليات المالية والمحاسبة عن ذلك التتابع .
- استخدام اجماليات المراقبة Controls totals لضمان أن كافة البيانات قد تم تشغيلها بدقة .
- مضاهاة البيانات من المصادر المختلفة ومتابعة الاختلافات والبنود التى لم تضاهى .
- مراجعة العمليات الحسابية والتبويبات بالقوائم المالية .
- اختبارات صحة العمليات لمطابقة بيانات المدخلات على البيانات الموجودة على الملف .

جـ) رقابة التحقق المادى والتقييم: Substantiation and evaluation controls.

وهى نظم موجهة أساسا لعملية اكتشاف أى تحريف يحدث أثناء التشغيل ولضمان أن التشغيل قد تم بشكل سليم . وتلك النظم تهتم بصفة نمطية بأرصدة الحسابات ومجموعة العمليات بدلا من العمليات الفردية ، وكأمثلة على هذه النظم مايلى :

- مطابقة العد المادى للمخزون مع السجلات الدائمة .
- التحقق من الارصدة المسجلة عن طريق مطابقتها بمصادقات من الغير .
- مطابقة السجلات الفرعية أو المساعدة مع حسابات المراقبة .
- مقارنة الارصدة المسجلة مع القيم المقدرة بالموازنة أو القيم السابقة .
- تقييم معقولية الارصدة المسجلة متضمنا مسموحات التقييم .
- الفحص التحليلى وغيرها من أساليب الفحص للارصدة المسجلة .

د) نظم رقابة الحماية المادية : Physical safguard controls

وهى نظم موجهة للمنع أساسا Prevention - oriented وتعتمد أساسا على الفصل بين المسئوليات وغيرها من الاساليب التى تضمن حماية ورقابة الاصول والسجلات والنماذج ومجالات واجراءات التشغيل .

١/٣/٣ اختبارات التحقق الاساسية : Substantive tests

تتضمن اختبارات التحقق الاساسية نوعين من الاختبارات ، يعرف النوع الاول بالفحص التحليلى أو الاجراءات التحليلية Analytical review ، فى حين يشار للنوع الثانى باصطلاح اختبارات التفاصيل Details tests

تستخدم اجراءات الفحص التحليلى للمساعدة فى اكتشاف الاحداث غير العادية أو العلاقة غير النمطية بالبيانات المسجلة ، بعبارة أخرى فانها تلفت نظر المراجع الى تلك الامور غير العادية التى قد تتطلب مزيدا من أدلة الاثبات، كالتدعيم المستندى الاضافى لتلك العناصر ،وتستخدم تلك الاجراءات فى مراحل التخطيط للمراجعة لتحديد هذه العناصر غير العادية التى تتطلب عناية المراجع

خلال عملية جمع أدلة الاثبات ، كما يمكن أن تستخدم أيضا كاختبار أساسى أثناء الفحص الميدانى ، وفى نهاية مرحلة أدلة الاثبات بغرض توفير تدعيم موثوق فيه لارصدة القوائم المالية ، وترتكز أهمية تلك الاجراءات من اعتماد نظام المحاسبة أساسا على القيد المزدوج ، من ثم فان العلاقات التبادلية تكون موجودة بين البيانات المسجلة ، ولذلك فان الخطأ فى حساب ماسوف يسبب دائما خطأ فى حساب آخر (مثلا المغالاة في قيمة المخزون آخر الفترة سوف يؤدى حتما الى تدنية تكلفة البضاعة المباعة ، ومن ثم يؤدى للمغالاة فى صافى الربح) ، ولهذا فان المراجع باستطاعته ادراك مثل هذه العلاقات خلال الفحص التحليلى ، وكأمثلة على العلاقات المتداخلة بين البيانات المسجلة : المبيعات وحسابات المدينين ، النقدية ـ حساب المدينين ، حسابات المدينين ـ الديون المعدومة ، الاستثمارات ـ ايرادات الاستثمارات ، المخزون ـ تكلفة المبيعات ، الاصول الثابتة ـ مصروف الاستهلاك ، حسابات الدائنين ـ المشتريات والمخزون ، الفائدة المستحقة ومصروف الفائدة ...الخ.

أما اختبارات التفاصيل فهى قد تتضمن مايلى :

- المصادقات .
- ملاحظة الاصول .
- اختبارات المطابقات.
- تحليل الحسابات.
- الفحص المستندى .
- اعادة العمليات الحسابية واختبارات الدقة .
- اختبارات الاستثناء .
- الاستعلامات والاستفسارات .
- استعراض عناصر القوائم المالية .
- اختبارات استقلال الفترة المالية .
- اختبارات التقويم .
- استعراض دقائق اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين واجتماعات أعضاء مجلس الادارة .

يلاحظ أن هناك بعض أنواع اختبارات التحقق الاساسية التى يمكن أن تكون حقيقة اختبارات للتحقق المادى والتقويم لنظم الرقابة الداخلية التى تؤدى عن طريق العميل (على سبيل المثال - المصادقات ، ملاحظة الاصول واختبارات المطابقات) ، لذلك يقال على أن تلك الاختبارات ذات طبيعة تتميز بأنها ثنائية الغرض .

٤/١ تخطيط اجراءات عملية المراجعة : Planning of audit procedures.

١/٤/١ مدخل المراجعة الكفء والفعال :

هناك مدى واسع لاجراءات المراجعة التى يتعين أن تكون ذات فعالية فى الحد من مخاطر التحريف الجوهرى فى القوائم المالية . ولاشك فان التحدى الرئيسى للمراجع فى ادائه عملية المراجعة يتمثل فى ضرورة أن تكون هذه الاجراءات ذات فعالية وكفاءة فى نفس الوقت ، بمعنى آخر يتعين على المراجع تصميم اجراءات المراجعة بالشكل الذى يضمن الحد من هذه المخاطر بفعالية وعند أدنى تكلفة ممكنة .

بوجه عام فان مدخل المراجعة الذى يتميز بأنه فعال effective وكفء efficient لابد وأن يتكون من مزيج من اجراءات عملية المراجعة التى تقوم على كل من اختبارات الالتزام بنظم الرقابة واختبار التحقق من أرصدة الحسابات .

مبدئيا يتم تصميم اجراءات المراجعة أثناء مرحلة تخطيط عملية المراجعة وتقييم مخاطر المراجعة ، وجدير بالذكر فان المراجع سوف يقوم بتقييم مخاطر المراجعة لكل نوع من التحريف الذى يمكن أن يحدث ويؤدى الى تحريف جوهرى فى القوائم المالية ،ولذلك فان فهم كيف يقدم كل نوع من اجراءات المراجعة دليل اثبات يرتبط بتلك الانواع من التحريفات يعتبر أمرا جوهريا لتصميم مدخل المراجعة الفعال والكفء .

٢/٤/١ أنواع التحريفات والتأكيدات : Types of misstatement and assertions.

يقوم المراجع بتقييم مخاطر عملية المراجعة على أساس نوع التحريف الذى يمكن أن يحدث فى القوائم المالية • يمكن تبويب وتقييم التحريف فى القوائم المالية الى عدة مجموعات (ويشار الى هذه المجموعات أيضا باصطلاح تأكيدات القوائم المالية) financial statement assertions (١) •

بعبارة أخرى يتعين على المراجع جمع أدلة كافية ومناسبة لتكوين الرأى عن القوائم المالية ككل ، من ثم يتعين عليه الحصول على أدلة مراجعة تتعلق بالتأكيدات فى القوائم المالية ، ويمكن تصنيف تلك التأكيدات على النحو التالى:

أ — الوجود أو الحدوث : Existence or Occurence

أى أن الاصول أو الخصوم الخاصة بالشركة لابد أن توجد فى تاريخ معين وأن يتم تسجيل العمليات المالية أثناء فترة معينة •

ب — الشمول والاكتمال : Completencess

بمعنى أن يتم تضمين كافة العمليات المالية والحسابات التى يجب أن يتم عرضها فى القوائم المالية :

---

(١) تتضمن القوائم المالية سلسلة من الاقرارات أصدرتها الادارة والتى يطلق عليها اسم تأكيدات القوائم المالية assertions ،وقد تكون تأكيدات عامة — وهى تتميز بأنها ضمنية فى القوائم المالية تتصل بما اذا كانت المبادىء المحاسبية المطبقة لديها قبول عام ، وما اذا كانت تطبق على نحو ثابت وما اذا كانت الافصاحات تقدم معلومات كافية عن أمور تؤثر على استخدام القوائم المالية وعلى عدالة التصوير الاجمالى للقوائم المالية ، وقد تكون تأكيدات خاصة بحيث ترتبط بعناصر معينة فى هذه القوائم المالية ، وهى قد تكون تأكيدات صريحة أو ضمنية ، فمثلا عندما تبين الميزانية العمومية مبلغ النقدية فان الادارة تؤكد صراحة أن للمنشأة حقوقا على مبلغ النقدية المذكورة كما تؤكد ضمنيا أن المبلغ فى هيئة نقدية متداولة أو ودائع بالبنك يمكن سحبها عند الطلب •

- الدقـــــة : **Accuracy**

أن يتم تسجيل العطيات المالية وأرصدة الحسابات بدقة وبشكل صحيح.

- التحقق من الصحة أو الشرعية : **Validation**

أن يتم تحديد الاصول عند قيمة قابلة للتحقيق ، كما يتم تحديـــد الخصوم عند قيم السداد المتوقعة ٠

- الحقوق والالتزامات (الملكية) : **Rights and Obligations**

حيث تعتبر الاصول بمثابة حقوق وممتلكات الوحـــدة الاقتصادية ، كما أن الخصوم تعتبر بمثابة الالتزامات التى عليهاوذلك كلا عند تاريخ معين ٠

- العرض والافصاح: **Presentation and Disclosure**

حيث يجب أن يتم تصويــر وتبويب عناصر القوائم المالية بشكل مناسب كما يجب أن يتم وصفها والافصاح عنها بشكل صحيح أيضا ٠

١/٤/٣ العلاقة بين اجراءات المراجعة وأنواع التحريفات :

Relationship of audit procedures to types of misstatements.

يوضح الشكل رقم(١/٢)العلاقة والارتباط بين نظم الرقابة الداخليـــة وأنواع التحريفات ، ويشير ذلك الشكل البيانى الى أن كل نوع من أنـــواع الرقابة يوفر دليل اثبات يرتبط بنوع واحد أو أكثر من هذه التحريفات ٠

كما يوضح أيضا الشكل رقم(١/٣)العلاقة والارتباط بيـــن اختبـارات واجراءات التحقق وأنواع التحريفات ، حيث تم تنظيم ذلك الشكل والشرح عـن طريق أهداف المراجعة العامة التى لاتعتبر محددة لاى حساب خاص ٠

شكل رقم (١/٢)

العلاقات بين نظم الرقابة وأنواع التحريفـــات

أنواع نظم الرقابة الداخلية بالامثلة	الاعتماد على نظم الرقابة الداخلية يخفض مخاطر الانواع التاليـة للانحرافـــات ·					
	الحدوث والوجود	والشمول والاكمال	الدقــة	التقيــيم	ملكية الحقوق والالتزامات	العـــرض والافصاح
١ ـ نظم الرقابة على سلطة التصديق والاعتماد	×					
ـ الموافقة على العمليات المالية عن طريق أفراد لهم سلطة التصديق ـ موافقة الادارة على العمليات المالية خلال مستويات محددة ·						
٢ ـ نظم الرقابة على تشغيل العمليات	×	×	×			×
ـ الترقيم المتسلسل المتتالـى للعمليات والمساءلة عن التسلسل ·· ـ استخدام اجماليات المراقبة لضمان أن كافة بيانات المدخلات قد تم تشغيلها بدقة · ـ مضاهاة البيانات من مصادر مختلفة ومتابعة البنود التى بها اختلافات·						
٣ ـ نظم الرقابة على التحقق المادى والتقييم	×	×	×	×	×	×
ـ مطابقة السجلات الفرعية أو المساعدة بحسابات المراقبة · ـ العد المادى للاصول ومقارنته بالسجلات المحاسبية · ـ التحقق من الارصدة المسجلة مع أطراف ثالثة · ـ مقارنة الارصدة المسجلة مع القيم المتوقعةوالقيم التاريخية · ـ تقييم معقولية الارصدة المسجلة مع تضمين مسموحات للتقييم ·						
٤ ـ نظم الرقابة على الحماية المادية	×					
ـ حماية الاصول والسجلات والنماذج واجراءات ومجالات التشغيل · ـ الفصل بين المسئولياتوالواجبات ·						

شكل رقم (٣/١)

علاقة اختبارات التحقق بأنواع التحريفات

الاهداف العامة للمراجعة	أمثلة على اختبارات التحقق التى تحقق اهداف عملية المراجعة	الحدوث والوجود	الشمول والاكتمال	الدقة	التقييم	الحقوق ملكية والالتزامات	العرض والافصاح
		أداء اختبارات التحقق يخفض مخاطر الانواع التالية من التحريفات					
الاهداف المرتبطة بحسابات الميزانية العمومية :							
١ ـ تمثل الاصول والخصوم كافة الموجودات والالتزامات الصحيحة للشركة والمسجلة بشكل صحيح عند تاريخ الميزانية وعلى أساس ثابت .	ـ ملاحظة الاصول ـ المصادقات مع أطراف ثالثة ـ الاجراءات التحليلية ـ اختبارات المطابقات ـ تحليل الحسابات	×	×	×	×	×	
٢ ـ أن يتم تسجيل الاصول عند قيم لاتزيد عن القيمة القابلة للتحقق .	ـ اختبارات التقييم ـ الاجراءات التحليلية				×		
٣ ـ ان يتم تحديد وتبويب الاصول والخصوم بشكل سليم فى القوائم المالية بالاضافة الى ضرورة الافصاح الكافى عن تلك القيم	ـ استقراء بنود القوائم المالية						×

×

تابع شكل رقم(١/٢)

الاهداف المرتبطة بحسابات قائمة الدخل :

الأهداف	الإجراءات			
٤ ـ ان تمثل الايرادات والمصروفات المسجلة كافة العمليات التى تحدث أثناء الفترة وأن تكون مسجلة على وجه صحيح وعلى أساس ثابت .	ـ الفحص المستندى ـ اختبار استقلال الفترات المالية. ـ الاجراءات التحليلية	×	×	×
٥ ـ . أن تكون مخصصات استهلاك الاصول. والخصوم طويلة الاجل قد سجلت بشكل صحيح وعلى أساس ثابت .	ـ الاجراءاتالتحليلية ـ المطابقة			×
٦ ـ أن يكون قد تم تبويب وتحديد الايرادات والمصروفات فى القوائم المالية بشكل صحيح ، وأن يكون قد تم الافصاح عن تلك القيم بشكل كاف .	ـ استقراء بنود القوائم المالية .			

٤/٤/١ المعايير التى توثر على تصميم اجراءات المراجعة :

Criteria affecting design of audit procedures.

لاشك أن تحديد أنواع التحريفات بالارتباط بكل نوع من اجراءات عملية المراجعة يقدم تركيزا مبدئيا على تصميم اجراءات عملية المراجعة ، مع ذلك يجب أن يقوم المراجع بدراسة عديد من المعايير الاضافية عند تصميم مدخل للمراجعة يتميز بالكفاءة والفعالية . يمكن تلخيص تلك المعايير على النحو التالى :

أ - تتأثر عملية اختيار طبيعة اجراءات المراجعة التى يتعين أداؤها بالاتى :

(١) مستوى المخاطر موضع التقييم : The assessed level of risk.

بوجه عام كلما تزايد مستوى ودرجة المخاطر ، كلما تطلب الامر أداء اجراءات اضافية بالاضافة الى أهمية أن تكون هذه الاجراءات أكثر قابلية للاعتماد والثقة فى اكتشاف التحريفات .

(٢) فعالية هيكل أو نظام الرقابة الداخلية :

Effectiveness of the internal control structure.

بوجه عام كلما انخفضت فعالية نظام الرقابة الداخلية كلما انخفضت امكانية الاعتماد على مثل هذه النظم فضلا عن انخفاض المقدرة على الاعتماد على تقارير العميل الناتجة من اختبارات التحقق الاساسية ، بالاضافة الى أهمية وضرورة وجود أنواع أخرى اضافية من اختبارات التحقق .

(٣) الكفاءة النسبية لاجراءات المراجعة .

ب - بصفة عامة يتأثر مدى أو درجة اجراءات المراجعة التى ينبغى أداؤها بمستوى المخاطرة موضع التقييم .

جـ ـ كما أن المقدرة على نقل اجراءات المراجعة الجوهرية من نهاية السنة الى تاريخ مرحلى يعتمد بشكل أساسى على مستوى المخاطرة بالاضافة الى عدة عوامل أخرى هى :

- فعالية البيئة الرقابية الشاملة وأساليب الرقابة بالاضافة الى مدى الاعتماد والثقة فيهم •
- سواء كان هناك ظروف عمل متغيرة بشكل سريع أو كانت هناك ظروف أخرى يمكن أن تؤدى الى وجود تحريفات فى الفترة الباقية •
- امكانية التنبؤ بالارصدة فى نهاية السنة •

١/٤/هـ تصميم اجراءات المراجعة : Design of audit procedures

يمكن أن يتم شرح تطبيق تلك المعايير بشكل أفضل عن طريق استخدام مثال عملى • ولاجراء ذلك ينبغى مناقشة حساب المخزون ، فهناك عديد من أنواع التحريفات التى يمكن دراستها معا حيث يتم المزج والتوفيق بين كل من الوجود والشمول والحدوث أو الوجود والدقة والحقوق والعرض والافصاح) حيث أنها تدرس عن طريق اجراءات مراجعة مماثلة •

مراجعة الاشكال البيانية رقمى (١/١ ، ١/٢ ، ٣/١) تشير الى أن القائمة الكاملة لاجراءات المراجعة الممكنة التى يمكن أن يتم اجراؤها لدراسة تلك الانواع من التحريفات هى :

أ ـ اختبارات الانواع التالية للالتزام بنظم الرقابة الداخلية :
- نظم الرقابة على سلطة التصديق أو الاعتماد •
- نظم الرقابة على تشغيل العمليات •
- نظم الرقابة على الحماية المادية •

ب ـ اختبارات ثنائية الغرض لنظم الرقابة على التحقق المادى والتقويم ، وتشمل :

- ملاحظة المخزون المادى ٠
- اختبار مطابقة قائمة المخزون مع حساب المراجعة ٠

جـ - اختبار التحقق الاساسية وتتضمن :
- الاجراءات التحليلية ٠
- تحليل الحساب من تاريخ المخزون فى نهاية السنة ٠
- اختبارات استغلال الفترة المالية ٠
- التحقق المستندى لعينة من العمليات المالية ٠

١/٤/٦ برامج العمل : Work programs

بعد تحديد الخطة الشاملة للمراجعة يقوم فريق المراجعة بتطوير برامج للعمل والتى توضح تفاصيل اجراءات المراجعة التى يجب أداؤها ٠

حيث تحدد برامج العمل الخاصة باختيارات نظم الرقابة الداخلية بشكل نمطى أساليب الرقابة الداخلية التى يتعين اختبارها وتوفير مرشد أو دليل على طبيعة ومدى وتوقيت هذه الاختبارات ٠

١/٥ نتائج أداء اجراءات عملية المراجعة :
The findings of performance of audit procedures.

عند أداء اجراءات عملية المراجعة وتقييم نتائجها ، يجب على المراجع تقييم الظروف أو المواقف محل المراجعة بموضوعية ، حيث قد تشير تلك الظروف أو المواقف الى احتمال أو امكانية حدوث تحريف جوهرى فى القوائم المالية ، وكأمثلة على ذلك مايلى :

- الاجراءات التحليلية Analytical review التى تكشف الاختلافات والانحرافات الجوهرية بين الفعلى والمتوقع ٠

- الاختلافات الجوهرية غير المطابقة بين مطابقات حسابات المراقبة والسجلات الفرعية أو المساعدة أو بين العد الفعلى والحساب المرتبط به ٠

ــ تلك الاختلافات التى لم تفحص بشكل ملائم أو لم تصحح فى الوقت السليم ٠

ــ استفسارات التصديق التى تكشف عن الاختلافات الجوهرية ، أو قد تؤدى الى استجابات أو ردود أقل من المتوقع ٠

ــ العمليات المالية المختارة لاغراض الاختيار والتى لم تؤيد بتوثيق سليم أو لم يصدق عليها بشكل ملائم ٠

ــ السجلات أو الملفات المساعدة التى يجب أن يتم الحصول عليها أو تكون متاحة بشكل يسير ولكنها لم تكن موجودة فورا عند طلبها ٠

ــ اختبارات عملية المراجعة التى تكتشف الاخطاء المعروفة من قبل موظفى الشركة ولم يكشف عنها اختيارا للمراجع ٠

فعندما توجد مثل تلك الظروف أو المواقف فان الاجراءات المخططة لعملية المراجعة قد لاتكون كافية لاكتشاف ذلك التحريف الجوهرى الذى يحدث من ثم يجب على المراجع دراسة ما اذا كان التقييم المبدئى للمخاطر وتخطيط عملية المراجعة مازال ملائما أم لا ، ويتعين على المراجع أداء اجراءات مراجعة اضافية لتحديد ما اذا كان ذلك التحريف قد حدث بالاضافة للتحديد الكمى لمقداره ٠

يجب على المراجع أيضا توثيق الاستنتاجات التى يتم التوصل اليها عند اكمال اجراءات المراجعة الجوهرية فى أوراق العمل ، ويجب أن تتميز أساسا بمدى حساسيتها لاهداف العمل التى تم أداؤه ٠

وغنى عن القول بأن هناك مجموعة كبيرة من النتائج التى قد تتولد نتيجة أداء اجراءات عملية المراجعة أهمها :

ــ اكتشاف التحريف الجوهرى فى القوائم المالية ٠

- اكتشاف المخالفات ، والتصرفات غير القانونية[(١)] .
- تحديد الامور المرتبطة بالافصاحات الممكنة فى القوائم المالية .
- تحديد مدى امكانية استمرارية المنشأة فى النشاط .
- تحديد العمليات المالية بأطرافها المرتبطة .
- توصيل نقاط الضعف فى نظام الرقابة الداخليــة .

---

(١) يقصد بالمخالفات irregularities الاخطاء أو الحذف المتعمد فــى القوائم المالية ، وتشمل المخالفات اعداد تقارير مالية تنطوى عـــلى احتيال بهدف جعل القوائم المالية مضللة — ويطلق على ذلك أحيانـا احتيال الادارة ، واختلاس الاصول ويطلق عليه أحيانا احتيـــال أو اختلاس العاملين .

أما الاعمال غير القانونية فيقصد بها الانتهاكات الاخرى للقوانيـــن الرشوة والفساد ومخالفة قانون العمل المحلى والسرقة والمخالفات المالية ... الخ ، ومع ذلك فقد يكون الكثير منها بعيد عن نظام المحاسبـة واعداد التقارير الماليــة .

١ / ٦ دورات المنشأة وعملية المراجعة :

حتى يمكن لمراجع الحسابات فهم وادراك مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية على اختبارات عملية المراجعة ، يجب أولا أن يقوم بتجزئة النظام الى عدد من المكونات ، ثم يقوم بدراسة وتقييم كل منها بالتفصيل ، و بذلك المنهج يمكن للمراجع وضع مجموعة شاملة من اجراءات واختبارات مراجعة كل من تلك المكونات .

بوجه عام ترتبط تلك المكونات بأنشطة المنشأة ، حيث يطلق على كل مجموعة اصطلاح دورة ، بحيث تغطى كل دورة مجموعة من العمليات والحسابات ذات العلاقة الوثيقة والمتبادلة التأثير ، وفى هذا الخصوص فقد أصدر المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين التجميع الاتى للعمليات والحسابات التى تربطها علاقة معينة — تسهيلا لعملية تقييم نظم الرقابة الداخلية واجراءات المراجعة :

- دورة الايرادات والمتحصلات النقدية .
- دورة النفقات والمدفوعات النقدية .
- دورة التحويل والانتاج .
- دورة التمويل .

وقد اشارت اللجنة المنبثقة من المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين الى أنه فى الواقع العملى قد تختلف مسميات ومحتويات الدورات ، وذلك بسبب اختلاف طبيعة ونوعية منشآت الاعمال ، من ثم فقد ترك للمراجع حرية التصرف فى مثل تلك الحالات حسب خبرته وتقديره وحكمه الشخصى .

بعبارة أخرى يمكن اتباع التقسيم السابق فى المنشآت الصناعية، وأيضا موءسسات الخدمات مثل البنوك ، وموءسسات التوفير والادخار وشركات التأمين والمستشفيات والجهات الحكومية .

فيما يلى بيان بأبرز محتويات تلك الدورات :

١ - دورة الايرادات والمتحصلات النقدية : Revenues and Collection Cycle

تغطى هذه الدورة الانشطة والعمليات التالية :

(١) المبيعات (سواء كانت نقدية أو آجلة) للسلع والخدمات .
(٢) شحن البضاعة المباعة .
(٣) اجراءات الائتمان (البيع بالاجل) .
(٤) اعداد قوائم الحسابات والمطالبات للمدينين .
(٥) استلام النقدية المحصلة من المدينين أو البيع النقدى .
(٦) العمليات الخاصة بالايرادات الاخرى بخلاف المبيعات - ان وجدت .
(٧) العمليات الخاصة بحسابات تحت التحصيل - ديون معدومة أو ديون مشكوك فى تحصيلها .
(٨) الضمانات الخاصة بالسلع المباعة .
(٩) أية عمليات أخرى خاصة بالايرادات وتسوياتها .

٢ - دورة النفقات والمدفوعات النقدية : Disbursement and Expenditures Cycle

ويمكن تقسيم تلك الدورة الى حسابات المشتريات والمرتبات والاجور والمصروفات الاخرى :

أ - حسابات المشتريات : وتغطى :

١) العمليات المرتبطة بطلب شراء السلع والخدمات والاصول .
٢) اجراءات المفاضلة بين عروض الموردين من حيث المواصفات والاسعار .
٣) اجراءات اصدار أوامر الشراء .
٤) اجراءات استلام وفحص المشتريات .
٥) العمليات المرتبطة بحسابات تحت الدفع (الموردين) مثل النقل الخصم النقدى ، مردودات المشتريات .
٦) أية عمليات أخرى ذات علاقة بالموردين والمشتريات .

ب ـ حسابات الاجور والمرتبات وتغطى :

١) تقييم الموظفين والعاملين وتقرير مكافآتهم ٠

٢) الفصل بين العمل المباشر وغير المباشر ٠

٣) تقارير الاداء للعاملين ٠

٤) المزايا العينية والنقدية للعاملين ٠

٥) الاستقطاعات ٠

٦) أية عمليات أخرى لها علاقة بالمستخدمين ٠

جـ ـ المصروفات الاخرى ، وتشمل مايلى :

ـ اعداد الصكـــوك

ـ توقيع الصكـــوك

ـ اصدار الصكـــوك

ـ المدفوعات النقديـــة

٣ ـ دورة الانتاج والتحويل : Conversion and Production Cycle

وتغـــطى تلك الدورة العملياتوالاجراءات المرتبطة بالانتاج مثال ذلك :

(١) تخطيط الانتاج ومراقبته ٠

(٢) تخطيط احتياجات الانتاج من المواد الخام ٠٠٠ ومراقبتها ٠

(٣) دورة التكاليف والمحاسبة عنها ٠

٤ ـ دورة التمويـــــل : Financing Cycle

وتغطى هذه الدورة العمليات الاتية :

(١) اصدار الاسهم والغاوءها وعطيات التسجيل الخاصة بذلك ٠

(٢) سداد حصص الارباح ٠

(٣) اصدار السندات والعمليات المرتبطة بها ٠

(٤) المفاضلة بين طرق التمويل المختلفة ٠٠

(٥) الاجراءات المتعلقة بشهادات الاسهم والسندات .
(٦) الاجراءات الخاصة بالعقود التأجيرية .

ويمكن القول بأن هناك ارتباط متبادل وعلاقات متشابكة بين هذه الدورات وبعضها البعض ، يوضح ذلك شكل (١/١) والذى يبين علاقة الدورة بمنشأة الاعمال .

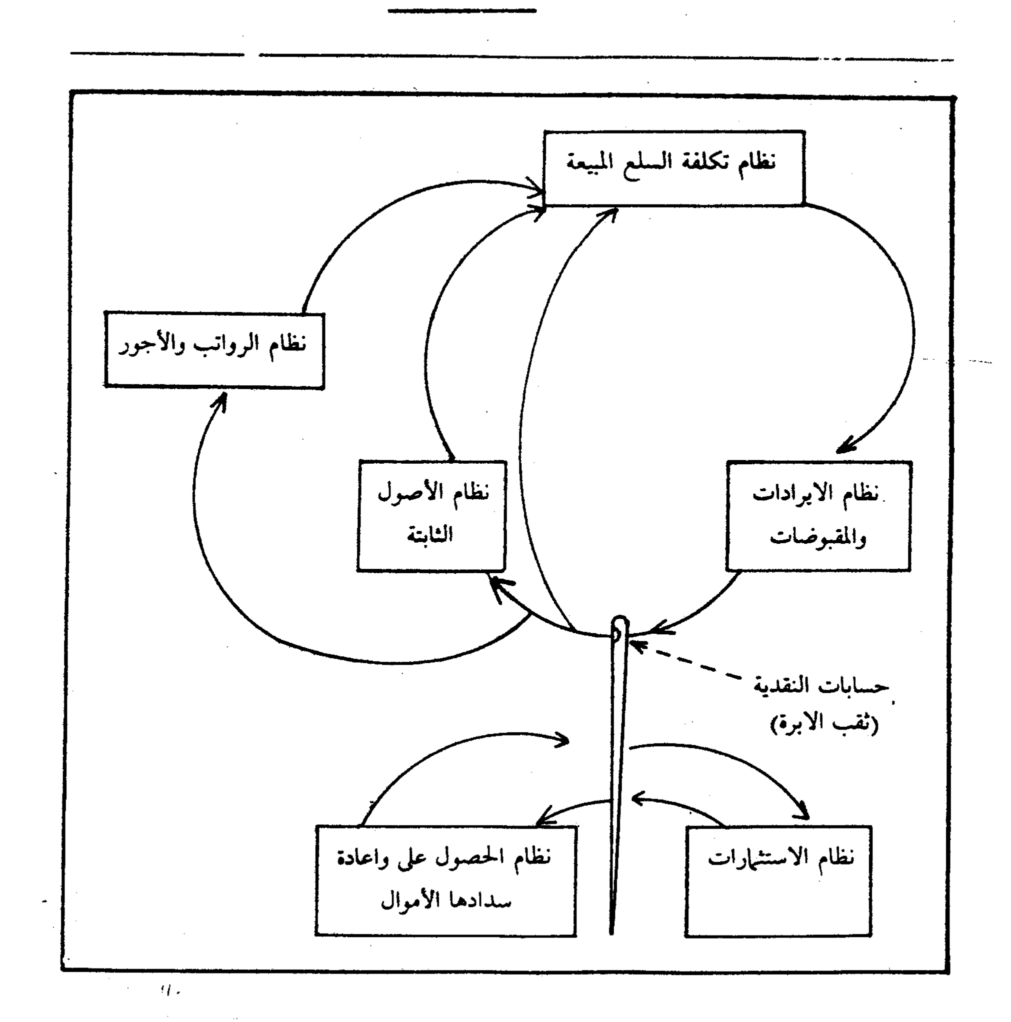
فغالبا مايبدأ النشاط الاقتصادى لمنشأة الاعمال بالحصول على النقدية من خلال دورة التمويل أو الحصول على الاموال (سواء كان فى صورة حقوق الملكية أو القروض) ، ويمثل رصيد حساب النقدية أهم عناصر قائمة المركز المالى ، ليس فقط لمخاطره المرتفعة نسبيا بل لان أى معاملات تخص أى دورة من الدورات الاخرى ستؤدى بالتبعية الى استلام أو صرف نقدية ، وتستخدم النقدية سواء فى اقتناء الاصول الانتاجية ودفع الرواتب والاجور والسداد لموردى المواد الاولية والتى تستخدم فى العمليات والانشطة التى تقوم بها المنشأة ، ويتم حصر تكلفة السلع المصنوعة ، والموجودة بالمخازن حتى يتم بيعها ، ومن ثم سحب تكلفة السلع المباعة وتسجل قيمة الاصول المستلمة مقابل هذه السلع ، وغالبا ماتكون فى صورة نقدية أو حسابات العملاء ، واذا مانتج عن عملية المبادلة بين أصول المنشأة فائض نقدى ، فانه يوزع على أصحاب المنشأة أو المساهمين فى صورة توزيعات أرباح نقدية أو تستغله المنشأة فى شراء أصول أخرى تدر دخلا اضافيا مثل الاستثمارات قصيرة الاجل ، أما اذا كان مقدار النقدية الناتج عن عملية المبادلة غير كافيا لتلبية احتياجات التشغيل النقدية ، فلا سبيل الى اقتراض أموال اضافية من المصادر المختلفة .

ويقوم المراجع غالبا بدراسة وتقييم كل من تلك الدورات ، ويتم أولا عمل فحص مبدئى لكل دورة لتحديد ما اذا كان لدى العميل أساليب رقابة داخلية يمكن أن يعتمد عليها المراجع فى أداء عمله ، واذا ما تأكد من وجود أساليب رقابة سليمة على هذه الدورات ، يقوم المراجع باجراء اختبارات التحقق من التزام المنشأة باتباع هذه الاساليب Compliance tests ، وبالتالى

يستطيع المراجع أن يحدد طبيعة وتوقيت ونطاق الاختبـارات الاساسـية Substantive test اللازم لفحص العمليات وأرصدة القوائم المالية ٠

شكل بيانى رقم (١/١)

دورات المنشأة وعلاقتها المتبادلة التأثير



الفصل الثانى

اختبارات المراجعة لدورة حسابات الايرادات والمتحصلات النقدية

بوجه عام تنقسم الاحداث الاقتصادية ـ والتى تتحول الى عمليات مالية ـ الى أربعة مجموعات رئيسية ـ يطلق عليها اصطلاح دورات Cycles هى دورة الايرادات ومتحصلاتها ، دورة التمويل ، دورة التحويل بالاضافة الى دورة النفقات والمدفوعات النقدية .

فى هذا الفصل يتم التركيز على اختبارات مراجعة دورة الايرادات والمتحصلات النقدية ، وسوف يتم تنظيم هذا الفصل على النحو التالى :

١/٢ طبيعة دورة الايرادات والمتحصلات وأهداف المراجعة المرتبطة بها .

٢/٢ اختبارات الالتزام لنظام الرقابة على دورة الايرادات والمتحصلات.

٣/٢ اختبارات التحقق الاساسية المرتبطة بدورة الايرادات والمتحصلات.

١/٢ <u>طبيعة دورة الايرادات والمتحصلات وأهداف المراجعة المرتبطة بها</u> :

The nature of the revenue/receipts cycle and audit objectives.

١/١/٢ <u>مقدمة</u> :

تعبر الايرادات عن التدفقات النقدية الداخلة الفعلية أو المتوقعة actuall or expected cash inflows التى قد تحدث أو سيتكشف عنها نتيجة مزاولة المنشأة لنشاطها الرئيسى خلال فترة زمنية معنية، وتتخذ الايرادات عادة عديد من الصور حيث قد يطلق عليها عدة مسميات أهمها المخرجات ، المبيعات ، الاتعاب ، الفوائد ، توزيعات الارباح ،... الخ ، بصفة عامة يمكن وصف الايرادات فى القوائم المالية بشكل محدد حيث عادة مايشار اليها فى المنشآت الصناعية أو التجارية باصطلاح المبيعات Sales بينما يطلق عليها فى التنظيمات الخدمية تعبير الاتعاب أو العمولات أو بصفة

أكثر عمومية الايرادات الخدمية Service revenues

بوجه عام تتضمن دورة الايرادات والمتحصلات عمليات بيع المنتجات أو الخدمات للعملاء بالاضافة لعملية التحصيل النقدى للايراد . ترتبط دورة الايرادات والمتحصلات بشكل مباشر وغير مباشر بكل دورة من الدورات الثلاثة الاخرى ، حيث يتم استلام الموارد والمعلومات المقدمة من كل من دورة التمويل Financing cycle (استلام النقدية من أسهم رأس المال المباعة) ودورة التحويل Conversion sycle (استلام المنتجات تامة الصنع لبيعها للعملاء) ، وحيث يتم تقديم موارد ومعلومات الى دورة النفقات والمدفوعات Expenditure/bisbursement sycle (توفير نقدية لسداد المواد الخام المشتراه) ، ويمكن تصوير هذه العلاقة فى الشكل البيانى رقم (١/٢) .

كما يصور الشكل البيانى رقم (٢/٢) نطاق دورة الايرادات والمتحصلات النقدية ، حيث يتم تحديد الوظائف والانشطة الرئيسية للمنشأة ، قيود اليومية والنماذج المختلفة . وكما يتضح من هذا الشكل البيانى فان هناك وظيفتين رئيسيتين لدورة الايراد والمتحصلات هما :

- بيع المنتجات أو الخدمات (الموارد) للعملاء .
- تحصيل النقدية من العملاء مقابل الموارد المباعة لهم .

ولاشك فان هناك سلسلة من الانشطة الداخلية المرتبطة بهذه الوظائف ، حيث تبدأ الدورة نمطيا عندما يتم استلام أمر العميل Customer order ثم يتخذ قرار بمنح أو عدم منح الائتمان credit ، وبناء على ذلك يتم تسجيل عملية البيع ، كما يتم تحصيل النقدية بشكل متعاقب من العميل وفقا لشروط البيع المحددة .

من خلال دورة الايرادات والمتحصلات يتم اجراء قيود اليومية الخاصة بالمبيعات متضمنة الخصومات ، المرتجعات ، المسموحات ، المتحصلات النقدية ، مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها واعدام الحسابات المدينة غير القابلة للتحصيل .

هذا وتتضمن النماذج والمستندات الشائعة Common forms and documents التى توثر فى دورة الايرادات والمتحصلات مايلى :

أ — أمر العميل . **Customer order**

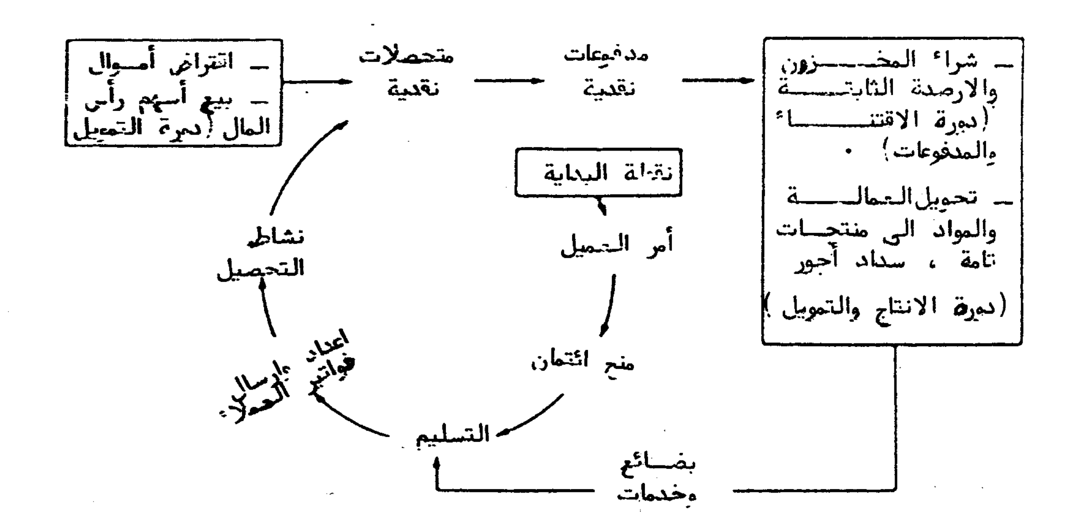
وهو أمر مكتوب (وقد يكون غير مكتوب حين يتم عن طريق التليفون) من العميل يوضح طلب شراء منتجات أو تأدية خدمات له .

ب — أمر المبيعات **Sales order**

وهو مستند يصف ويحدد المنتجات والخدمات التى يرغب العميل فى الحصول عليها ، وهو يشمل كافة المعلومات الملائمة المرتبطة بالسعر والكمية وشروط السداد .

شكل رقم (١/٢)

علاقة دورة الايرادات والمتحصلات بالدورات الاخرى



شكل رقم (٢/٢)

نطاق دورة الايرادات والمتحصلات النقدية

وظائف المنشأة	الانشطة العامة	القيود العامة	النماذج العامة
- بيع المواد للعملاء في مقابل السداد في المستقبل .	- أمر العميل	- المبيعات	- أمر العميل
- تحصيل النقدية من العملاء مقابل المواد المباعة لهم.	- موافقة الائتمان	- خصومات المبيعات	- أمر المبيعات
	- الرقابة على المخزون	- مرتجعات المبيعات ومسموحاتها.	- مستند الشحن
	- الشحن	- متحصلات نقدية	- فاتورة المبيعات
	- اعداد الفواتير	- مخصص الديون المشكوك فيها .	- ايصال السداد للعميل
	- التسجيل	- اعدام الحسابات المدينة غير القابلة للتحصيل .	
	- تحصيل النقدية (والمقدمات) .		
	- مرتجعات المبيعات .		

جـ ـ مستند الشحن Shipping document

وهو مستند يتضمن المعلوماتالخاصة بالبضائع التى يتعين شحنها وهـــو يمثل أساسا عقد بين البائع والناقل .

د ـ فاتورة المبيعات Sales invoice

وهو عبارة عن مستند يحتوى على معلومات خاصة بالبضائع التى تـــم بيعها حيث يمثل اشعار رسمى للعميل بخصوص قيمة تلك المنتجات وشــروط السداد .

هـ ـ اشعار سداد العميل Customer remittance advice

وهو مستند يرفق مع فاتورة المبيعات ، والهدف من اعداده هو ارجاعـه عند السداد النقدى للعميل (التحويل) ، وذلك المستند يشير الى الغـرض مـن السداد النقدى كما يساعد على تسهيل التسليم والتسجيل .

يمكن القول بأن الانشطة ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة بدورة الايرادات والمتحصلات تختلف من منشأة الى أخرى ، كما تتأثر بعديد من العوامل أهمها طبيعة نشاط المنشأة وحجمها وهيكلها التنظيمى فضلا عن مدى استخدام المنشأة لانظمة تشغيل البيانات الكترونيا ، مع ذلك فان أنشطة معظم المنشآت التجارية التى تقوم ببيع البضائع عادة ماتكون نمطية ومتماثلة لحد كبير ، وبطبيعة الحـال فسوف يتم تعديل تلك الانشطة اذا ما ارتبط الامر بمنشأة خدمية .

٢/١/٢ دورة المبيعات الاجلة Credit sales sycle

يمثل الشكل رقم (٢/٢) خريطة تدفق توضح أنشطة المبيعات الاجلة بالاضافة الى المستندات الشائعة المرتبطة بها . كما يلخص الشكل البيانـى رقـم (٢/٤) أنشطة المبيعات الاجلة التى تضمنتها خريطة التدفق فى الشكل رقـم (٢/٢) ، وفيما يلى شرح لكل نشاط رئيسى (أمر العميل ، الائتمـان ، الرقابة على المخزون ، الشحن ، اعداد وارسال الفواتير ، التسجيل) فضـلا عن طبيعة المستندات المرتبطة بكل نشاط .

فعندما يتم استلام أمر العميل (سواء بالتليفون أو كتابة) يتم اتمام نموذج أمر المبيعات عن طريق الموظف المسئول بقسم أمر العميل ،ويصف أمر المبيعات A sale order المنتجات المطلوبة عن طريق العميل متضمنا أرقام المخزون ، الاسعار وشروط البيع ، وعادة ماترسل نسخ من أوامر المبيعات الى العملاء كما توزع الى الاقسام الملائمة (الائتمان – الشحن – اعداد الفواتير كما هو مشار اليه فى الشكل رقم ٣/٢) ٠ ويتم الاحتفاظ بنسخة واحدة فى قسم أمر العميل فى ملف معين حتى يتم استلام اخطار من قسم الشحن يفيد بأن البضائع قد تم شحنها ٠

يجب أن يتم مراجعة أمر المبيعات والموافقة عليه عن طريق مسئولى قسم الائتمان قبل اتمام أى مبيعات آجلة ، حيث تعتبر تلك المراجعة والموافقة ضرورة لتدنية احتمال منح ائتمان الى العملاء ذوى المخاطر المرتفعة ، وعادة مايتم ارسال نسخ من أوامر المبيعات (بعد موافقة قسم الائتمان عليها) الى قسم الرقابة على المخزون حيث يتم ارسال البضائع للشحن ، ويتعين ارفاق نسخة من أمر البيع تحمل توقيعات مسئولى قسم الرقابة على المخزون والذى لهم سلطة التصديق على نقل البضائع من المخزون ٠

يجب أن يقارن مسئولى قسم الشحن البضائع المعدة للشحن مع أوامر المبيعات فضلا عن ضرورة اعداد مستندات الشحن الهامة necessary Shipping documents ، وعندما يتم شحن البضائع يجب أن يحصل مسئولى قسم الشحن على ايصال من الناقل ، والذى يصف البضائع موضع الشحن ويعتبر الايصال بمثابة عقد بين البائع والناقلة ، ويتعين ارسال اخطار الشحن الى قسم أمر العميل لاغراض تحديث ملفات أمر العميل ٠

بعد اتمام الشحن ، يجب أن يتم ارسال نسخة من مستندات الشحن بالاضافة الى نسخة من أمر المبيعات المعتمد من قسمى الائتمان والرقابة على المخزون الى قسم اعداد وارسال الفواتير ٠ حيث يقوم مسئولى القسم الاخير بمقارنة مستندات الشحن وأوامر المبيعات واعداد فواتير المبيعات ،والتى يتم ارسالها

بالبريد الى العملاء فضلا عن توزيعها الى الاقسام المحاسبية الملائمة لاغـراض التسجيل • عادة تصف فاتورة المبيعات A sales invoice البضائع المباعة ، وتمثل نسخة العميل الاخطار الرسمى للعميل بالقيمة المستحقة الدفـع وشروط السداد • قد تقوم بعض الشركات باعداد اشعار تحويل يرفـق بفواتيـر مبيعات العميل • والهدف من اشعار التحويل أو ايصـال السـداد A remittance advice هو الحصول عليه مع سداد العميل فضـلا عـن تسهيل مناولة المتحصلات النقدية وتسجيلها •

يجب أن يتم ارسال نسخ من فواتير المبيعات (التى تعد عن طريـق مسئولى قسم اعداد الفواتير) بالاضافة الى أوامر المبيعات ومستندات الشحن الى قسم المحاسبة المخزنية Inventory accounting ، يقوم مسئولـى اعداد الفواتير أيضا باعداد ملخصات مبيعات يوميـة daily sales summaries والتى ترسل الى قسم المحاسبة العامـة General accounting • يحدد مسئولى قسم المحاسبة المخزنية تكلفـة البضائـع المباعة التى تم تحديدها فى فاتورة المبيعات وتحديث سجلات المخزون تبعا لذلك يتم تسجيل معلومات التكلفة أيضا فى فاتورة المبيعات والتى ترسل بعد ذلك الى قسم المحاسبة العامة ، حيث يتم تسجيل المبيعاتفى يومية المبيعات وترحل الى الاستاذ العام • ويجب أن تتم مقارنة قيود اليومية لاجماليات المبيعات اليومية مع ملخصات المبيعات اليومية المعدة عن طريق قسم اعداد الفواتير •

أخيرا يتم تحويل فواتير المبيعات من قسم المحاسبة العامة الى قسـم حسابات المدينين حيث يتم ترحيل المبيعات الى الحسابات الفردية فى دفتـر استاذ مساعد حسابات المدينين •

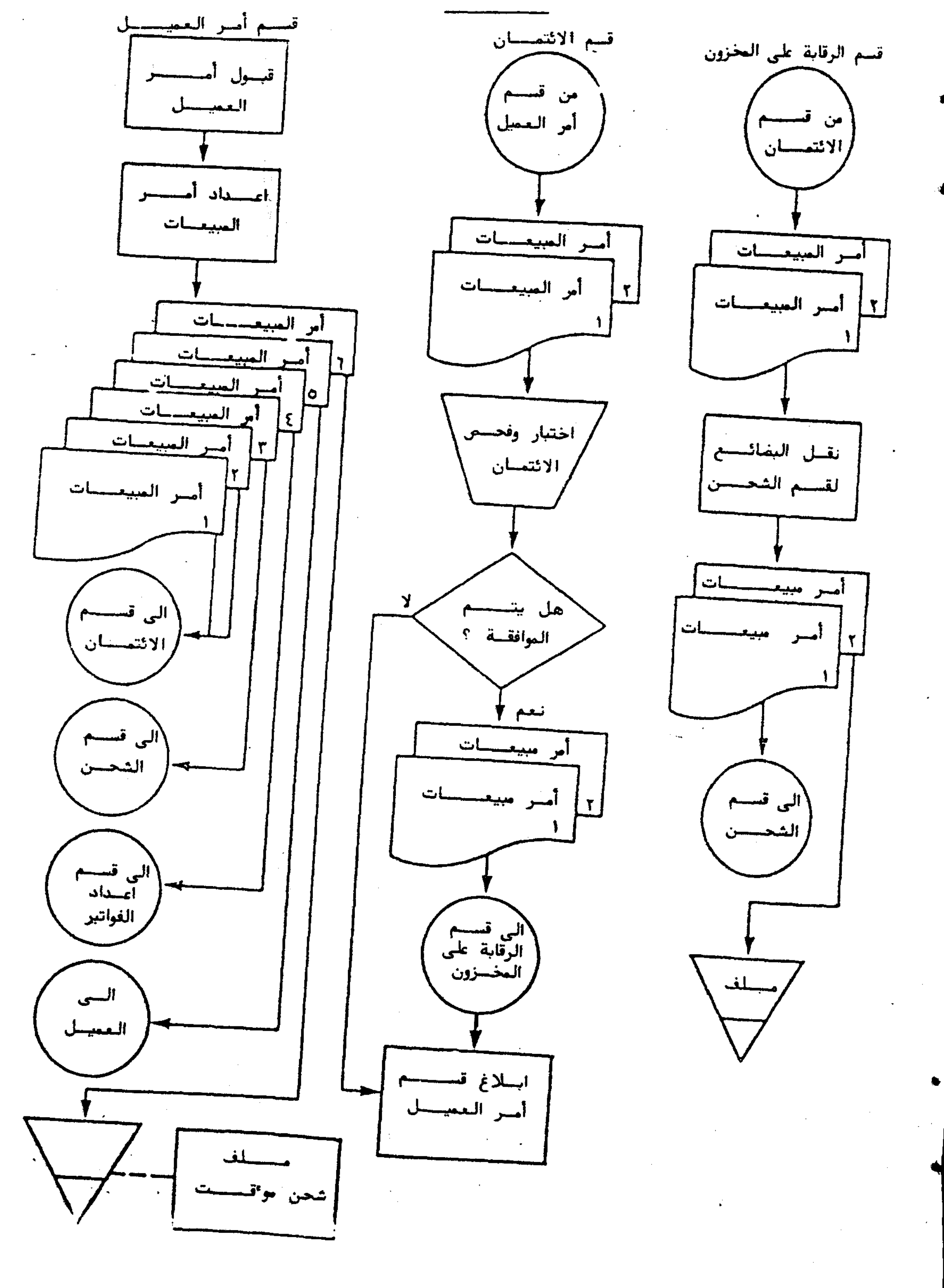
تعتبر كافة المستندات المختلفة المستخدمة خلال دورة الايرادوالمتحصلات ضرورية لاغراض التصديق والتنفيذ والتسجيل الصحيح للعمليات المالية• تـلك المستندات توفر أيضا مسارا لعملية المراجعة ، حيث توفر المستندات الاساسية المرتبطة بتلك الدورة دليل الاثبات الخاص بأن العمليات المالية قد تم التصديق

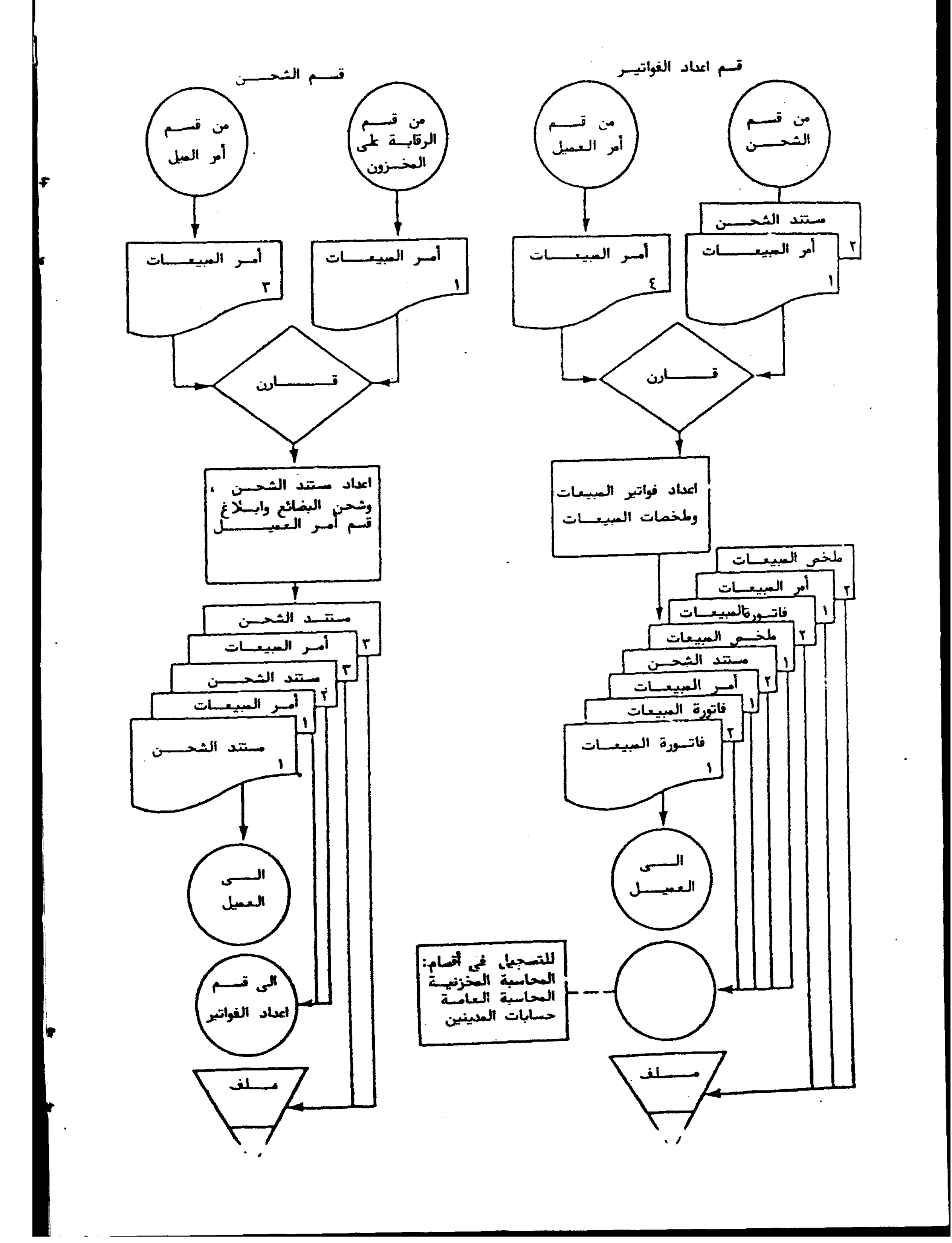
عليها وتنفيذ تسجيلها بشكل سليم • يلاحظ أن المستند يتم اعداده عن طريق كل قسم تنفيذى (أوامر المبيعات عن طريق قسم أمر العميل ، مستندات الشحن عن طريق قسم الشحن ، فواتير المبيعات عن طريق قسم اعدادالفواتير) بينما يتضح أن وظائف التصديق لا تنتج مستندات ولكن تقوم بالموافقة على المستندات التى تم خلقها فى مكان آخر ، أما وظائف التسجيل فهى لا تقوم باعداد أية مستندات كما أنها لاتقوم بالموافقة عليها أيضا ، فتلك الوظائف ترتكز على عملية نقل وتحويل المعلومات من المستندات الى السجلات المحاسبية •

يجب أن يتم الترقيم المسبق لكافة المستندات بشكل تسلسلى، كما يجب أن تتم المحاسبة والمساءلة عن أى مستند مفقود •

شكل رقم (٢/٣)

المبيعات الاجلة في دورة الايرادات والمتحصلات




قسم الشحن
من قسم أمر العمل
من قسم الرقابة على المخزون
أمر المبيعات ٣
أمر المبيعات ١
قارن
اعداد مستند الشحن ، وشحن البضائع وابلاغ قسم أمر العميل
مستند الشحن ٣
أمر المبيعات ٣
مستند الشحن ٢
أمر المبيعات ١
مستند الشحن ١
الى العميل
الى قسم اعداد الفواتير
ملف
قسم اعداد الفواتير
من قسم أمر العميل
من قسم الشحن
مستند الشحن ٢
أمر المبيعات ١
أمر المبيعات ٤
قارن
اعداد فواتير المبيعات وملخصات المبيعات
ملخص المبيعات ٢
أمر المبيعات ١
فاتورة المبيعات ٢
ملخص المبيعات ١
مستند الشحن ٢
أمر المبيعات ١
فاتورة المبيعات ٢
فاتورة المبيعات ١
الى العميل
للتسجيل في أقسام:
المحاسبة المخزنية
المحاسبة العامة
حسابات المدينين
ملف

شكل بيانى رقم (٢/٤)
ملخص أنشطة المبيعات الاجلة

قسم أمر العميل :

أ – قبول أمر العميل ٠
ب – اعداد أمر العميل ، توزيع نسخ والاحتفاظ بنسخة فى ملف أمر العميل ٠

قسم الائتمان :

أ – مراجعة أمر العميل وتقرير فحص معلومات الائتمان للعميل ٠
ب – تحرير نسخ من أمر المبيعات اذا ماتم الموافقة على الائتمان وارساله الى قسم الرقابة على المخزون ، أما اذا رفض الائتمان يتم ابلاغ قسم أمر العميل بذلك ٠

قسم الرقابة على المخزون :

أ – مراجعة أمر المبيعات ٠
ب – تحرير نسخ أمر المبيعات بغرض التصديق على نقل البضائع من المخازن ٠
جـ – ارسال البضائع ونسخة من أمر المبيعات الى قسم الشحن والاحتفاظ بنسخة من أمر المبيعات ٠

قسم الشحن :

أ – مقارنة أمر المبيعات الوارد من قسم الرقابة على المخزون مع أمر المبيعات الوارد من العميل ٠
ب – فحص البضائع الواردة من المخازن ومقارنتها مع أوامر المبيعات ٠
جـ – اعداد البضائع للشحن واتمام مستندات الشحن ٠
د – نقل البضائع للناقل والحصول على ايصال بذلك ٠

هـ ـ ارسال نسخة من أمر المبيعات ومستندات الشحن لقسم اعداد الفواتير ، والاحتفاظ بنسخة من أمر المبيعات ومستندات الشحن
و ـ ابلاغ قسم أمر العميل بأن البضائع قد تم شحنها ٠

قسم اعداد الفواتير :

أ ـ مقارنة المستندات الواردة من قسم الشحن مع أمر المبيعات الواردة من قسم أمر العميل ٠
ب ـ اعداد فاتورة المبيعات ، وارسال نسخة الى العميل بالاضافة الى قسم المحاسبة المخزنية مع نسخة من أمر المبيعات ومستندات الشحن والاحتفاظ بنسخة فى الملف ٠
جـ ـ اعداد ملخص يومى للمبيعات وارسال نسخة الى قسم المحاسبة العامة والاحتفاظ بنسخة فى الملف ٠

قسم التسجيل :

أ ـ قسم المحاسبة المخزنية :

ادخال معلومات التكلفة على فاتورة المبيعات ، وتحديث سجلات المخزون وارسال فاتورة المبيعات والمستندات المرتبطة بها الى قسم المحاسبة العامة ٠

ب ـ قسم المحاسبة العامة :

تسجيل عملية البيع وارسال فاتورة المبيعات والمستندات المرتبطة بها الى قسم حسابات المدينين ٠

جـ ـ قسم حسابات المدينين :

ترحيل عملية البيع الى حساب العميل وحفظ فاتورة العميل والمستندات المرتبطة بها فى الملف ٠

٣/١/٢ دورة تحصيل النقدية : Cash collection cycle

يتم استكمال دورة الايراد والمتحصلات عند تحصيل النقدية المرتبطة ببيع البضائع أو الخدمات • وفيما يلى مناقشة لنشاط تحصيل النقدية من العملاء والانشطة المرتبطة بالحسابات غير المحصلة •

أ — تحصيل النقدية : Cash collection

يصور الشكل (٢/٥) المتحصلات النقدية الداخلة (تحويلات بالبريد) التى يجب أن يتم تحديدها فى قائمة فضلا عن ضرورة تظهير الشيكات وايداعها دون تأخير • ويتم ارسال قائمة المتحصلات النقدية (بالاضافة لاشعار التحويل المرتجع اذا كان ذلك ممكنا) الى قسم حسابات المدينين للترحيل الى حسابات العميل الفردية • كما يجب أن يتم ارسال قوائم الاجماليات المنفصلة الى قسم الحسابات العامة لاغراض التسجيل فى دفتر يومية المتحصلات النقدية وترحيلها الى الاستاذ العام • يجب أن ترسل الشيكات والقائمة الثانية للمتحصلات من حجرة البريد الى قسم المتحصلات النقدية حيث يتم اعداد ملخصات بايداعات البنك والنقدية وتحديث سجلات النقدية •

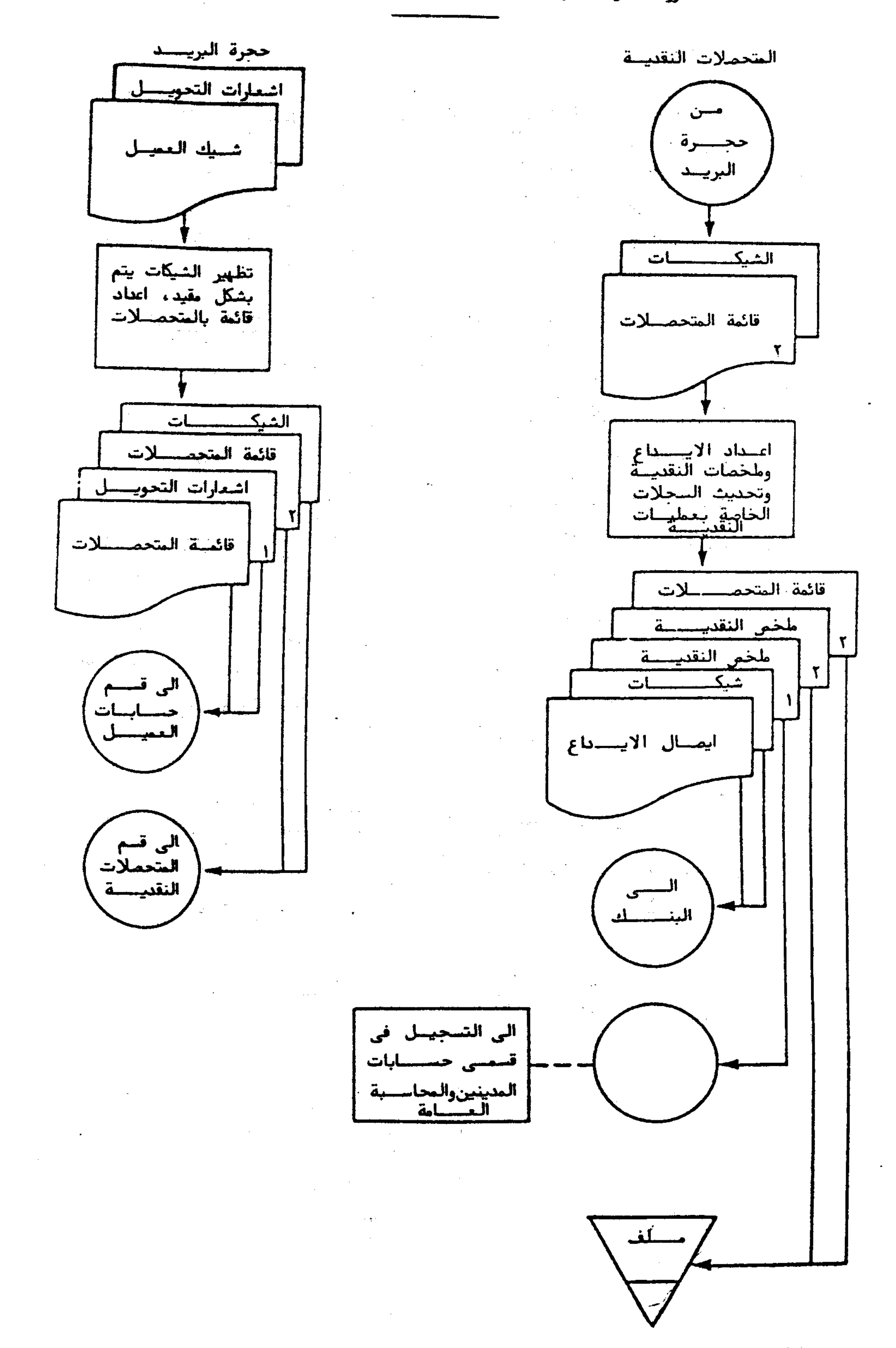
يجب أن يتم فصل العاملين فى قسم تحصيل النقدية عن العاملين فى كل من قسم حسابات المدينين ، قسم المحاسبة العامة ، قسم اعداد الفواتير حيث أن الربط بين وظيفة تحصيل النقدية مع أى من تلك الوظائف يؤدى الى زيادة احتمالات أو فرص اختلاس النقدية واستخدامها فى أغراض غير المخصص لها •

ب — مرتجعات ومسموحات المبيعات : Sales returns and allowances

يجب أن يتم مراجعة طلبات العميل الخاصة بتسويات البضائع المرتجعة عن طريق مسئولين مستقلين عن قسم تحصيل النقدية أو أنشطة التحصيل • على سبيل المثال يجب أن يتم مناولة تلك الطلبات عن طريق مسئولى قسم أمر العميل • ويتم اثبات الطلب الموافق عليها عن طريق مذكرة دائنة، حيث يتم ارسال نسخ منها الى قسم حسابات المدينين لاغراض الترحيل والى قسم الرقابة

شكل رقم (٢/٥)

دورة الايرادات والمتحصلات (التحصيل النقدى للمبيعات الاجلة)



على المخزون • ويجب أن يتم ارسال اجماليات المراقبة الى قسم الحسابات العامة لاغراض القيد والترحيل •

ويجب أن يتم مناولة المنتجات المرتجعة عن طريق قسم الاستلام ، ويتم اعادتها الى المخزن مصحوبا بتقرير استلام • يجب أن يقوم قسم المراقبة على المخزون بمضاهاة تقرير الاستلام مع نسخة من المذكرة الدائنة (والتى يجب أن تكون مرقمة بشكل مسلسل ، كما ينبغى المساءلة عن أية نماذج مفقودة) •

جـ — الحسابات غير المحصلة : Uncollected accounts

ينبغى على قسم حسابات المدينين مراجعة حسابات العميل الفردية بشكل دورى — كاختبار مقابل حدود الائتمان فضلا عن اعداد موازين مراجعة شهرية لحسابات المدينين (بمعنى ملخصات للارصدة غير المدفوعة) لاغراض المطابقة مع حسابات المراقبة بالاستاذ العام • بالاضافة الى أنه يجب أن يتم تحديد اعمار لارصدة حسابات المدينين ومراجعتها عن طريق المسئولين المستقلين عن قسم الائتمان •

ويجب أن يتم مراجعة حسابات المدينين المتأخر سدادها delinquent accounts دوريا عن طريق المسئول الذى يقوم باعداد تقرير الى رئيس الخزينة The treasurer (المراقب المالى) وهى وظيفة مستقلة عن وظائف التسجيل • وعندما يتم تحديد أن حساب العميل الفردى يعتبر غير قابل للتحصيل ، يتم ارسال تصديق مكتوب لاعدام ذلك الحساب الى قسمى حسابات المدينين والمحاسبة العامة •

٤/١/٢ أهداف مراجعة دورة الايرادات والمتحصلات :

Audit objectives of revenue / receipt cycle.

تعبر أهداف المراجعة عن حلقة الوصل بين معايير المراجعة واجراءتها ، وتتحدد أهداف المراجعة بوجه عام بالتحقق من صحة العمليات ، والوجود ، والملكية ، وصحة التقويم واستقلال الفترة المالية بالاضافة للافصاح فى القوائم المالية •

١ — التحقق من صحة العمليات المالية : Transaction validity

للتحقق من صحة تسجيل وتبويب وتلخيص كافة عمليات دورة الايـــراد والمتحصلات النقدية ، يجب على المراجع الاعتماد على مدى الثقة فى جودة نظام الرقابة الداخلية ويتم ذلك عن طريق :

أ — تحليل وتقييم نظام الرقابة الداخلية .

ب — اختبارات الالتزام بهدف التحقق من تطبيق اجراءات ذلك النظام فعلا .

٢ — التحقق من الوجود أو الشرعية :
Verification of existence or validity.

قد يرجع الاختلاف الجوهرى فيما بين القيمة الحقيقية لحسابات المدينين والنقدية المحصلة من الايرادات وقيمة أرصدة الحسابات فى قائمة المركـز المـــالى الى احتمال وجود عملاء وهميين ضمن حسابات المدينين أو عدم اثبات قيمـــــة المتحصلات النقدية من العملاء فى حساباتهم ، وهنا يجب التحقق من وجــود ذلك الرصيد أو التحقق من صحة التسجيل .

٣ — التحقق من الملكية : Verification of ownership

فقد يحتمـل حدوث أخطاء فى المحاسبة عن حسابات المدينين ، التى قام العميل ببيعها أو رهنها للبنوك ، مع استمراره فى المحاسبة كما لو كانت مملوكـة بالكامل للشركة ، وهنا ترجع أهمية التحقق من ملكية العميل الكاملة لكافـــة حسابات المدينين أو أوراق القبض .

٤ — التحقق من صحة التقويم : Verification of valuation

فطبقا لفرض استمرارية المنشأة فى النشاط ، يجب أن يتـــم تقويـــم حسابات المدينين على أساس صافى القيمة القابلة للتحقق ، بناء على ذلك يهتـم المراجع بالتحقق من وجود رصيد كاف فى حسابات مخصصات الديون المشكوك فى تحصيلها ، من ثم يمكن تحقيق هدف التحقق من صحة التقويم .

٥ – التحقق من استقلالية الفترات المحاسبية : Verifying cutoff

حيث من المحتمل أن تحدث أخطاء فى اثبات عمليات المبيعات بالاجل أو النقدية المحصلة من العملاء أو عن المبيعات النقدية ، التى تقع بالقرب من بداية أو نهاية الفترة المالية ، حيث قد تسجل بالخطأ فى دفاتر فترة مختلفة، ويعتبر ذلك مخالفة لاستقلال الفترة الزمنية ومن هنا ترجع أهمية هدف التحقق من صحة العرض فى القوائم المالية .

٦ – التحقق من صحة العرض فى القوائم المالية :
Verification of appropriate statement presentation.

حيث يتعين الافصاح عن حسابات المدينين فى القوائم المالية بشكل سليم ، من حيث التبويب أوالافصاح ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم ، حيث يتعين التمييز بين أوراق القبض وحسابات المدينين ، كما يجب أن تكون قيمة المدينين التى تم الافصاح عنها على أساس صافى القيمة القابلة للتحقق ، بالاضافة الى أهمية الافصاح عن أى رهونات ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية – من هنا ترجع أهمية ذلك الهدف للمراجع .

مما سبق يتضح أن مراجعة دورة الايراد والمتحصلات تقتضى القيام بنوعين من الاختبارات بهدف تحقيق أهداف عملية المراجعة وهما :

أ – اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية : Tests of controls

حيث يتعين على المراجع دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة الايراد والمتحصلات للتأكد من صحة وشرعية العمليات .

ب – اختبارات التحقق الاساسية : Substantive tests

حيث يجب أن يتم اختيار عمليات المبيعات وحسابات المدينين والمقبوضات النقدية ، وكذلك مراجعة أرصدة حسابات تلك العناصر ، فعند مراجعة الطرف المدين والدائن لحسابات المدينين يجب أن يقوم المراجع بمراجعة الطرف الدائن لحساب الايرادات والطرف المدين لحساب النقدية .

أما بالنسبة للتحقق من صحة النقدية المحصلة من المبيعات النقدية فيتم ذلك عن طريق فحص عمليات المبيعات النقدية ومراجعة أرصدة النقدية .

٢ / ٢ فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية واختبارات الالتزام بها لدورة الايرادات والمتحصلات :

يعتبر مدى امكانية اعتماد فريق المراجعة على نظام الرقابة الداخلية العامل الاساسى الذى يتم الاستناد عليها فيما اذا كان عمليات تسجيل وتبويب وتلخيص نظام دورة الايرادات والمتحصلات قد تمت بشكل صحيح .

يسعى فريق المراجعة الى تحقيق هدفين أساسين من فحص وتقييم الرقابة هما تحديد أساليب الرقابة التى يمكن الاعتماد عليها بالاضافة الى اكتشاف مواطن الضعف الجوهرية فى النظام والتى يجب ابلاغها للمنشأة محل المراجعة ، من أجل تحقيق ذلك يتعين اتباع مايلى :

- تحديد أنواع الاخطاء والمخالفات الممكن حدوثها .
- تحديد اجراءات الرقابة المحاسبية اللازمة لمنع حدوث أو اكتشاف تلك الاخطاء أو المخالفات .
- تحديد ما اذا كان نظام الرقابة يتضمن تلك الاجراءات والاساليب اللازمة .

يصور الشكل البيانى رقم (٢/٦) تلخيصا لاجراءات هيكل الرقابة الداخلية المرتبط بدورة الايراد والمتحصلات ، حيث يتم تحديد أهداف نظام الرقابة ، وذكر أمثلة عن الاخطاء أو المخالفات التى يمكن أن تنشأ اذا لم يتم تحقيق ذلك الهدف ، بالاضافة الى اعطاء أمثلة على اجراءات الرقابة التى تصمم بغرض منع أو اكتشاف الاخطاء أو المخالفات ، ويرتبط تحديد الاهداف المحددة بوظائف دورة الايرادات والمتحصلات (أى ابتداء من ابرام عقد المبادلة أو البيع حتى ظهور الارصدة بالقوائم المالية) والتى يمكن تقسيمها الى وظيفة التصديق والتنفيذ والتسجيل بالاضافة الى حماية الاصول .

شكل رقم (٦/٢)

الاهداف والاخطاء والمخالفات المحتملة

واجراءات الرقابة المرتبطة بدورة الايرادات والمتحصلات

الهدف	أنواع الاخطاء أو المخالفات التي يمكن حدوثها اذا لم يتم تحقيق الهدف .	اجراءات الرقابة المصممة لمنع حدوث أو اكتشاف الاخطاء والمخالفات . (اجراءات الرقابة الوقائية والتحذيرية والعلاجية)
أ - وظيفة التصديق على العمليات المالية		
١ - يجب أن يتم الموافقة على منح اعتماد للعملاء قبل اتمام شحن البضائع .	١ - يمكن اتمام شحن البضائع لاطراف غير مصرح لهم بذلك - من المحتمل أن يؤدي ذلك إلى حسابات مدينين غير قابلة للتحصيل .	١ - اجراء فحص واختيار ائتمان لكافة العملاء الجدد . ٢ - اعداد وتحديث قوائم من العملاء المصرح لهم بالاعتماد بشكل دوري - مع الاشارة الى الحد الاقصى لمدى أو حدود الائتمان لكل عميل .
٢ - يجب أن يتم تحديد اسعار بيع الوحدة وشروط السداد لكافة المنتجات والخدمات .	١ - يمكن أن يتم قبول أوامر عند أسعار غير مصرح بها أو شروط بيع غير مقنعة ، من المحتمل أن ذلك يؤدي الى ايرادات منخفضة أو الى تدفقات نقدية غير كافية . ٢ - يمكن أن يتم تحميل العملاء بأسعار غير مصرح بها من المحتمل أن يؤدي ذلك الى انتهاك القوانين	١ - الاحتفاظ بقوائم مستحدثة من الاسعار المصرح بها وأسعار البيع الموافق عليها . ٢ - تحديد الاجراءات الخاصة بمراجعة واعتماد الاسعار وشروط البيع قبل اتمام عملية البيع .

تابع : شكل رقم (٢/٦)

٣ ــ يجب أن يتم اجراء الاستقطاعات والتعديلات المرتبطة بالمبيعات بالمطابقة مع تصديق الادارة .	١ ــ يمكن أن يتم منح استقطاعات وتسويات غير مصرح بها لعملاء غير مستحقين ، الامر الذى يؤدى الى حسابات مدينين غير قابلة للتحصيل . ٢ ــ يمكن أن يتم اعدام حسابات مدينين قابلة للتحصيل ، من المحتمل أن يؤدى ذلك الى الفشل فى ادراك وتحقيق الخدمة الكامنة للاصل .	١ ــ تكوين معايير وسياسات مكتوبة لمنح تخفيضات وتعديلات للمبيعات . ٢ ــ الترقيم المسبق والرقابة على مذكرات الائتمان .
ب ــ وظيفة تنفيذ العمليات		
١ ــ يجب أن يتم شحن أوامر البيع الموافقة عليها بالمطابقة مع ماحدده العميل وفى الوقت المناسب .	١ ــ يمكن أن يتم تسليم البضائع موضع الشحن الى طرف خاطئ ، الامر الذى قد يؤدى الى حسابات مدينين غير قابلة للتحصيل . ٢ ــ يمكن أن يتم تسليم البضائع موضع الشحن فى وقت متأخر تماما مما قد يؤدي الى ارتجاع البضائع والغاء عملية البيع . ٣ ــ يمكن أن يتم تسليم شحنات بضائع غير صحيحة الامر الذى قد يؤدى الى ارتجاع البضائع والغاء عملية البيع .	١ ــ التحقق من أن المنتجات موضع الامر موجودة فى المخزون ولذلك يمكن شحنها فى وقت مناسب . ٢ ــ توثيق السياسات والاجراءات الخاصة بجدولة البضائع موضع الشحن .
٢ ــ يجب أن يتبع شحن كافة البضائع (الاعداد والارسال الفورى للفواتير) .	١ ــ يمكن ارسال البضائع موضع الشحن بدون ارسال الفواتير المرتبطة بها ، من المحتمل أن يؤدى ذلك الى خسارة الايراد . ٢ ــ يمكن أن يتم اعداد وارسال الفواتير الخاصة بالبضائع موضع الشحن متأخر ، الامر الذى قد يؤدى الى تحصيل النقدية من العملاء فى أوقات متأخرة .	١ ــ الترقيم المسبق لايصال الشحن وضمان اعداد وارسال الفواتير المرتبطة بها على أساس دورى . ٢ ــ تكوين اجراءات لاعداد التقارير والفحص الفورى للبضائع المشحونة ولم يتم اعداد فواتير لها (واعداد الفواتير لبضائع لم يتم شحنها) . ٣ ــ يتطلب الامر التسليم الفورى لايصالات الشحن (وأوامر البيع المرتبط بها) الى قسم اعداد الفواتير .

تابع : شكل رقم (٢/٦)

جـ ـ وظيفة التسجيل

١ ـ يجب أن يتم تسجيل المبيعات، المتحصلات النقدية ، والعمليات المالية المرتبطة بالقيم السليمة وفى الفترة الصحيحة كما يجب أن يتم تبويبها بشكل صحيح .	١ ـ يمكن أن تكون أرصدة حساب الاستاذ العام غير دقيقة ، من المحتمل أن يؤدى ذلك الى قوائم مالية محرفة .	١ ـ جمع مستندات المدخلات (من ناحية عدد المستندات ، والقيم بالجنيه) ومطابقة اليوميات الملائمة ودفاتر الاستاذ . ٢ ـ تحديد اجراءات التشغيل والتسجيل . ٣ ـ مقارنة النتائج الفعلية والمخططة وتحليل الانحرافات .
٢ ـ يجب أن يتم ترحيل فواتير البيع وعمليات التحصيل وعمليات التسوية المرتبطة (بمعنى المرتجعات والمسموحات) بدقة الى حسابات العميل الفردية .	١ ـ قد لاتتفق ملخصات السجلات اليومية مع حسابات المراقبة ، من المحتمل أن يؤدى ذلك الى تعديل قيود اليومية عن طريق معلومات غير دقيقة . ٢ ـ قد يتم ترحيل العمليات المالية الى حسابات عميل غير سليمة ، من المحتمل أن يؤدى ذلك الى اثبات مستحقات الفواتير بشكل غير سليم .	١ ـ تحديد اجراءات للتحقق من صحة عمليات الترحيل (على سبيل المثال الارقام الاختبارية والتحقق الرئيسى) . ٢ ـ مطابقة اجمالى حسابات العملاء الفردية مع اجماليات المراقبة . ٣ ـ مراجعة قوائم العميل لاغراض الدقة ولمتابعة أية انحرافات .
٣ ـ يجب أن تعكس أرصدة حسابات المدينين المسجلة والعمليات المرتبطة بها بعدالة المعاملات والاحداث القائمة .	١ ـ قد تتضمن الحسابات أخطاء ومخالفات من المحتمل أن يؤدى ذلك الى وجود قوائم مالية محرفة جوهريا . ٢ ـ قد تتأسس قرارات الادارة على بيانات خاطئة مما قد يؤدى الى قرارات غير سليمة .	١ ـ التحقق والتقييم الدورى من أرصدة الحسابات المسجلة . ٢ ـ تحديد مرشد ودليل للسياسات والاجراءات ، والخرائط التنظيمية بالاضافة الى التوثيق المساند (على سبيل المثال مقارنة أرصدة العميل المختارة مع المستندات القائمة) . ٣ ـ متابعة فورية لشكاوى العميل . ٤ ـ مطابقة حسابات الاستاذ الفرعية مع حسابات المراقبة بالاستاذ العام .

تابع : شكل رقم (٦/٢)

د ـ وظيفة حماية الاصول		
١ ـ يجب أن يتم عمل اجراءات لتقييد الاقتراب من النقدية أو السجلات المرتبطة بالنقدية بحيث يقتصر على مسئولين مصرح لهم بذلك من قبل الادارة .	١ ـ يمكن أن يتم ضياع الايصالات النقدية المرتبطة بالمبيعات الاجلة ، ومن المحتمل أن يؤدى ذلك الى المبالغ فى تحديد حسابات المدينين (التصريح بها بمقدار أكبر من اللازم) بالاضافة الى نقدية غير مسجلة . ٢ ـ يمكن أن لايتم التقرير عن المتحصلات النقدية على مبيعات غير آجلة من المحتمل أن يؤدى ذلك الى وجود نقدية غير مسجلة . ٣ ـ من الممكن ألا يتم اكتشاف النقص فى النقدية ، الامر الذى قد يؤدى الى نقدية مفقودة أو اظهار أرصدة نقدية بقيمة أكبر من اللازم (المبالغة فى تحديد قيمة رصيد النقدية) .	١ ـ تحديد وظيفة تحصيل النقدية فى موقع مركزى . ٢ ـ يستلزم الامر عمل مطابقة يومية لسجلات المتحصلات النقدية مع ايصالات ايداع البنك . ٣ ـ الترقيم المسبق والرقابة على اشعارات السداد النقدى . ٤ ـ اعداد قوائم بالمتحصلات النقدية فى حجرة البريد . ٥ ـ فصل مسئولية تسليم النقدية عن تسجيل النقدية . ٦ ـ ايداع كافة المقبوضات النقدية بالبنوك دون استخدام جزء منها لعمل المدفوعات النقدية . ٧ ـ تحديد اجراءات دورية لمطابقة سجلات النقدية مع قوائم البنك . ٨ ـ استخدام الخزائن الحديدية لحفظ النقدية غير المودعة . ٩ ـ التأمين على الافراد والعاملين الذين يقومون بالتعامل فى النقدية ضد السرقة وخيانة الامانة . ١٠ ـ الاحتفاظ بقوائم (عينات التوقيع) لتوقيعات من لهم سلطة التصديق .
٢ ـ يجب أن يتم تقييد عملية الاقتراب من سجلات شحن البضائع واعداد سجلات الفواتير ، وسجلات الرقابة على المخزون والسجلات المحاسبية على الأشخاص المصرح لهم بذلك من قبل الادارة .	١ ـ قد يتم اساءة استخدام السجلات أو الاصول ، من المحتمل أن يؤدى ذلك الى اختلاس الاصول (أو استخدامها فى غير موضعها .	١ ـ فصل مسئوليات وظيفة التصديق عن وظيفة التنفيذ عن وظيفة التسجيل . ٢ ـ الترقيم المسبق والرقابة على حفظ النماذج والمستندات .

تجدر الاشارة الى أن دراسة المراجع لنظام الرقابة الداخلية تتضمن الحصول على فهم لهيكل هذا لنظام ، اجراء اختبارات الالتزام بتطبيق اجراءات نظام الرقابة الداخلية بالاضافة الى تقييم مخاطر الرقابة . فيما يلى مناقشة لدراسة المراجع لنظم الرقابة الداخلية لدورة الايراد والمتحصلات . Auditor's consideration of revenues/receipt cycle controls .

٢/٢/١ الحصول على فهم بنظام الرقابة الداخلية :

يهدف المراجع عند دراسته لهيكل نظام الرقابة الداخلية الى الحصول على معرفة وفهم بالسياسات والاجراءات المحددة بشكل كاف لتخطيط عملية المراجعة، بوجه عام يتضمن الحصول على فهم المراجع لنظام الرقابة الداخلية أداء المراجعة المبدئية ، توثيق النظام ، أداء اجراء مراجعة السير فى النظام بالاضافة الى تحديد ما اذا كانت اجراءات الرقابة القائمة يمكن الاعتماد عليها ام لا .

٢/٢/١/١ المراجعة المبدئية : Preliminary review

يبدأ المراجع عادة دراسة هيكل نظام الرقابة الداخلية عن طريق تطوير الفهم العام للبيئة الرقابية للعميل بالاضافة الى تدفق العمليات المالية للمبيعات الاجلة وتحصيل النقدية . على سبيل المثال يمكن للمراجع أن يحصل على الفهم اللازم عن طريق مراجعة ارشادات الاجراءات الرقابية للعميل فضلا عن مناقشة العاملين فى أقسام أمر العميل ، الائتمان ، الرقابة على المخزون ، الشحن ، اعداد الفواتير والمتحصلات النقدية . تجدر الاشارة الى أن الهدف من اجراء المراجعة المبدئية هو تحديد ماذا كان الامر يستلزم اجراء دراسة اضافية لتبرير الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية ومن ثم الحد من اجراءات اختبارات التحقق للمبيعات وحسابات المدينين والنقدية أم لا ، فاذا ماكشفت المراجعة المبدئية أن الاجراءات الرقابية القائمة غير كافية لتبرير مثل هذا الاعتماد (ومن ثم يعتبر الامر غير كافيا لتبرير اختبارات التحقق) من ثم يجب أن يقتصر توثيق المراجع للنظام على مذكرة تصف الاسباب الخاصة بعدم اتخاذ قرار الاستمرار فى دراسة هيكل الرقابة الداخلية . مع ذلك فاذا أظهرت الاجراءات الرقابية القائمة امكانية الاعتماد عليها فان المراجع يمكنه أن يستمر فى اجراءات توثيق النظام .

٢/٢/١/٢ توثيق النظام : System documentation

يقوم المراجعون عادة بتوثيق هيكل الرقابة الداخلية باستخدام خرائط التدفق Flowcharts ، قوائم الاستقصاء Questionaires بالاضافة الى التقرير الوصفى Written narratives ، توفر خرائط التدفق بوجه عام الوصف التفصيلى لنظام الرقابة الداخلية (حيث يتميز هذا الوصف بمقدرته على التركيز والدقة والوضوح والشمول الواسع للمعلومات ، وتستخدم هذه الخرائط عندما يكون نظام المنشأة محل المراجعة معقد ويقوم على تشغيل حجم كبير من العمليات المالية ٠

على الرغم من أن هناك اختلاف فى صور خرائط التدفق ، فان الاشكال التى تم تصويرها فى كل من الشكل البيانى رقم (٣/٢) ، ورقم (٥/٢) تعتبر نافعة بوجه خاص للمراجع عندما يتم تقسيم الانشطة الى وظائف أو أقسام، ومن ثم يمكن الاشارة بوضوح الى المسئوليات فضلا عن أنها تقدم للمراجع أساس قوى للحكم على ماذا كان الفصل بين المسئوليات يتم بوجه كاف أم لا ٠

أما قوائم الاستقصاء — فهى على النقيض — حيث أنها مصممة لاكتشاف أوجه النقص فى نظام الرقابة ، ويستلزم اعداد تلك القوائم ثلاثة اجابات لكل سؤال فردى هى نعم ، لا ، أو غير قابل للتطبيق ، عادة ماتشير الاجابات بلا الى أوجه القصور القائمة ٠ يوضح الشكل البيانى رقم (٧/٢) قائمة الاستقصاء لوظائف أقسام : أمر العميل ، الائتمان ، الشحن ، اعداد الفواتير وتحصيل النقدية داخل دورة الايراد والمتحصلات ٠

بينما يصف التقرير المكتوب فى الواقع أحد المراحل (أو أكثر) من هيكل نظام الرقابة الداخلية ، وحيث أن تلك الوسيلة تعتبر أكثر صعوبة فى الفهم مقارنة بخرائط التدفق ، فانها تستخدم غالبا بالارتباط بمرحلة من مراحل الرقابة تتميز بعدم التعقيد أو تعمل مع عمليات مالية جوهرية ، مثل المصروفات النثرية

شكل رقم (٢/٧)
قائمة استقصاء عن عمليات المبيعات الاجلة
والمتحصلات النقدية

اعداد القائمة عن طريق -------
التاريخ / /

السؤال	نعم	لا	غير قابل للتطبيق	ملاحظات
قسم أمر العميل				
١ ـ هل تم تحديد السياسات والاجراءات الخاصة بقبول واعتماد أوامر العميل بوضوح ؟				
٢ ـ هل تم اعداد أوامر المبيعات المرقمة مسبقا (بشكل مسلسل) لكافة أوامر العملاء المعتمدة والتى تم الموافقة عليها ؟				
٣ ـ هل المعلومات الحالية المرتبطة بالاسعار، السياسات الخاصة بالخصم وضرائب المبيعات ، والنقل والضمان والبضائع المرتجعة قد تم اتاحتها وتوصيلها الى مسئولى قسم أمر العميل ؟				
٤ ـ هل تم ارسال نسخ من أوامر المبيعات الى أقسام الائتمان والشحن واعداد الفواتير ؟				
قسم الائتمان				
١ ـ هل تم تحديد السياسات الخاصة بالموافقة على الائتمان وتوصيلها بوضوح الى مسئولى قسم الائتمان				
٢ ـ هل تم فحص الائتمان قبل الموافقة عليه ؟				
٣ ـ هل مسئولى قسم الائتمان مستقل عن قسم اعداد الفواتير ، وقسم تحصيل النقدية ومسئولى قسم المحاسبة ؟				
٤ ـ هل المعلومات الخاصة بالحسابات المستحقة السابقة قد تم توصيلها الى مسئولى قسم الائتمان ٠				
قسم الشحن :				
١ ـ هل تم شحن البضائع بالمطابقة مع أوامر المبيعات التى تم الموافقة عليها ؟				
٢ـ هل تم اعداد مستندات الشحن لكافة البضائع التى تم شحنها ؟				

تابع : شكل رقم (٢/٧)

٣ — هل تم تقييد عملية الاقتراب من قسم الرقابة على المخزون بحيث يتم نقل البضائع بالمطابقة مع أوامر المبيعات التى تم الموافقة عليها ؟

٤ — هل تم التحقق من كميات البضائع التى تم شحنها ؟

٥ — هل تم مراجعة مستندات الشحن ومقارنتها مع الفواتير لضمان أن كافة البضائع التى تم شحنها قد تم اعداد فواتير مبيعات لها ؟

٦ — هل مسئولى قسم الشحن مستقلين عن مسئولى أقسام اعداد الفواتير وتحصيل النقدية والتسجيل ؟

قسمي اعداد الفواتير والتسجيل :

١ — هل تم اعداد فواتير المبيعات المرقمة مسبقا (بشكل مسلسل) لكافة البضائع التى تم شحنها ؟

٢ — هل تم مضاهاة فواتير المبيعات مع أوامر المبيعات الموافق عليها ومستندات الشحن فضلا عن اختبارها بدقة ؟

٣ — هل تم مضاهاة مذكرات الاعتماد المسلسلة مع تقارير الاستلام وماهو تم تسجيله ؟

٤ — هل تم مطابقة دفتر الاستاذ الفرعى لحسابات المدينين مع دفتر الاستاذ العام لحساب المدينين بشكل دورى ؟

٥ — هل تم مراجعة القوائم وارسالها بالبريد شهريا عن طريق مسئول مستقل عن قسمى حسابات المدينين والمتحصلات النقدية ؟

٦ — هل تم اعداد قائمة توضح جدولة أعمار حسابات المدينين شهريا عن طريق مسئولين مستقلين عن قسمى اعداد الفواتير وتحصيل النقدكية ؟

٧ — هل قام مدير الائتمان بمراجعة أرصدة المدينين وعمل تحليل باعمار حسابات المدينين المستحقة السابقة وفحصها ؟

٨ — هل تم اعداد فاتورة المبيعات عن طريق مسئولين مستقلين عن قسمى الائتمان والمتحصلات النقدية ؟

تابع : شكل رقم (٢/٧)

قسم تحصيل النقدية

١ — هل تم فتح المتحصلات بالبريد عن طريق مسئولين محايدين عن اقسام الشحن ، واعداد الفواتير والمحاسبة ؟

٢ — هل يتم تظهير الشيكات بشكل مقيد عن فتح البريد ؟

٣ — هل يتم اعداد قوائم المتحصلات عند فتح البريد ؟

٤ — هل يتم ارسال الشيكات فورا الى العاملين المسئولين عن اعداد ايداعات البنك ؟

٥ — هل يتم ايداع الشيكات يوميا ؟

٦ — هل يتم اعداد وارسال ملخصات النقدية الى قسم المحاسبة ؟

٧ — هل تم التأمين على كافة العاملين الذين يتعاملون مع النقدية بشكل كاف ؟

يستخدم المراجعون عند قيامهم باجراء عمليات المراجعة الكبيرة وسائل التوثيق الثلاثة ، على سبيل المثال فعند دراسة نظم الرقابة لدورة الايرادات والمتحصلات ، فان المراجع يمكنه القيام بتوثيق النظام على النحو التالى :

أ - تصوير خرائط التدفق للأنشطة البيعية ابتداء من نقطة قبول أمر العميل حتى تسجيل عملية البيع وحسابات المدينين المرتبطة بها .

ب - توثيق أنشطة المتحصلات النقدية باستخدام قوائم الاستقصاء .

جـ - اعداد وصف سردى للانشطة المرتبطة بمرتجعات قوائم الاستقصاء والمسموحات بالاضافة الى اعدام الحسابات غير القابلة للتحصيل .

بغض النظر عن شكل التوثيق فانه يجب تحديد مسئوليات العاملين بشكل محدد بالاضافة الى ايضاح تدفق المستندات بدقة .

عادة مايحصل المراجع على المعلومات الخاصة بالنظام عن طريق الاستفسار والملاحظة بالاضافة الى مراجعة السياسات والاجراءات المكتوبة . وفى حالة الارتباط المستمر يجب على المراجع مراجعة توثيق السنة السابقة وتحديد ما اذا كانت تعكس الظروف الحالية بدقة أم لا . حيث يمكن أن يعتمد على التوثيق السابق فقط اذا لم يكن هناك أية تغيرات فى المسئوليات المحددة والاجراءات المطبقة .

٢/٢/١/٣ اجراءات سير العمليات المالية Transaction walk-through

يقوم المراجع باختبار فهمه للنظام عن طريق أداء اجراءات سير العمليات المالية ، على سبيل المثال يمكن للمراجع اختيار عملية المبيعات وتتبعها خلال النظام من نقطة قبول أمر العميل حتى تحصيل النقدية ، فاذا كشفت عملية تتبع أحد العمليات (أو بعضها) عن انحرافات عن النظام كما هو موثق عن طريق المراجع ، فيتعين عليه تحديد أسباب تلك الاختلافات وتعديل التوثيق اذا استلزم الامر .

٢/٢/١/٤ تحديد اجراءات نظام الرقابة الداخلية التي يجب الاعتماد عليها :

Identification of control procedures to be relied on

بعدما يقوم المراجع بفهم هيكل نظام الرقابة الداخلية للمنشأة محل المراجعة ، وتحديد مدى امكانية الاعتماد على نظم الرقابة الداخلية ، فانه يقوم بالاستمرار على النحو التالي :

أ - تحديد أهداف نظام الرقابة الداخلية ، يصف العمود الاول من الشكل البياني رقم (٢/٦) أهداف نظام الرقابة لعمليات المبيعات الاجلة والمتحصلات النقدية .

ب - دراسة الاخطاء والمخالفات المحتملة التي يمكن أن تنتج اذا لم يتم تحقيق أهداف الرقابة المحددة ، يبين العمود الثاني من الشكل البياني رقم (٢/٦) أمثلة على هذه الاخطاء أو المخالفات .

جـ - تحديد ماهي اجراءات الرقابة التي يجب اتباعها عن طريق المنشأة لمنع حدوث أو اكتشاف الاخطاء أو المخالفات الجوهرية ، يوضح العمود الثالث للشكل البياني رقم (٢/٦) أمثلة على تلك الاجراءات .

د - تصميم اختبارات الالتزام ونظم الرقابة الداخلية لكل اجراء رقابي يتم الاعتماد عليه أثناء اختبار التحقق الاساسية بأرصدة الحسابات .

٢/٢/٢ اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية للمبيعات الاجلة والمتحصلات النقدية :

Tests of controls: Credit sales and cash collections

نتيجة لان نطاق دورة الايرادات والمتحصلات (المبيعات ، حسابات المدينين ، المتحصلات النقدية) تتضمن غالبا حجم هائل من العمليات المالية لذلك يحاول المراجعون عادة الاعتماد على نظم الرقابة الداخلية عند قيامهم بمراجعة دورة الايرادات والمتحصلات ، وبالطبع فان الامر يستلزم قيامهم باجراء اختبارات الالتزام بتلك النظم الرقابية للحصول على ضمان معقول بأن اجراءات نظام الرقابة الداخلية المحددة مسبقا قد تم الالتزام بها والعمل على تطبيقها كما هو مخطط . ومن ثم يمكن الحكم على النظم الرقابية الداخلية بأنها قابلة

للاعتماد عليها ٠

تركز اختبارات نظم الرقابة الداخلية على الانشطة البيعية للمنشأة على ما اذا كانت المبيعات قد تم التصديق عليها وتنفيذها وتسجيلها بشكل سليم أم لا ٠ بينما تركز اختبارات نظم الرقابة على أنشطة تحصيل النقدية على ما اذا كانت كافة المتحصلات النقدية قد تم تسجيلها وايداعها بالبنك فورا أم لا٠ وأخيرا تركز اختبارات نظم الرقابة على أنشطة مرتجعات المبيعات والمسموحات والحسابات غير القابلة للتحصيل على التصديق والتسجيل الصحيح ٠

وقد تم شرح بعض الاختبارات الممثلة لنظم الرقابة الداخلية التى تتبع وظائف قسم الشحن ، واعداد الفواتير والتسجيل وتحصيل النقدية فى الاشكال البيانية رقمى (٢/٣)، (٢/٥) كذلك الخاصة بمرتجعات المبيعات والمسموحات والحسابات غير القابلة للتحصيل ٠

ترتكز اختبارات الالتزام باجراءات الرقابة الداخلية على الاجابة على ثلاثة استفسارات أساسية هى :

أ ـ هل يتم اداء الاجراءات الضرورية ؟

ب ـ هل يتم اداء تلك الاجراءات طبقا لماجاء فى دليل الاجراءات ؟

جـ ـ من يقوم بأداء تلك الاجراءات ؟

وفيما يلى مناقشة موجزة لاختبارات الالتزام التى يمكن استخدامها فى اجراء اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية لدورة الايرادات والمتحصلات ٠

٢/٢/٢/١ اختبار الالتزام بنظم الرقابة لنشاط الشحن :

Tests of controls shipping.

بوجه عام تشير نقاط الضعف فى نظم الرقابة الداخلية لانشطة قسم الشحن الى احتمالين رئيسيين لحدوث الاخطاء أو المخالفات هما :

- قد يتم شحن البضائع بدون التصديق على ذلك ٠ أو
- قد لايتم اعداد وارسال فواتير للبضائع التى تم شحنها (وكذلك عدم

تسجيلها) ، لذلك فان اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية لقسم الشحن تهدف الى تحديد ما اذا كانت البضائع التى تم شحنها قد تمت بالمطابقة مع أوامر المبيعات التى تم الموافقة عليها ، بالاضافة الى ما اذا كانت كافة البضائع التى تم شحنها قد تم اعداد فواتير لها فضلا عن تسجيلها بشكل سليم ، وفيما يلى بعض من تلك الاختبارات الممثلة لقسم الشحن كما يوضحها شكل رقم (٢/٨) .

شكل رقم (٢/٨)

اختبارات الالتزام بنظم الرقابة

لقسم الشحن

١ ـ يتم اختيار عينة مستندات الشحن من ملفات قسم الشحن عشوائيا .

٢ ـ يتم فحص كل مستند شحن بغرض تحديد ماذا كان :

أ ـ مرفق معه أمر مبيعات يحمل تصديق كل من قسم الائتمان وقسم الرقابة على المخزون .

ب ـ يتفق مع أمر المبيعات فى تحديد ووصف البضائع، وكميتها ووجهتها ... الخ .

٣ ـ يتم تتبع تفاصيل مستندات الشحن محل العينة حتى نسخ مستندات الشحن وفواتير المبيعات المرتبطة فى ملفات قسم اعداد الفواتير .

٤ ـ تتبع تفاصيل فواتير المبيعات المرتبطة (على سبيل المثال اسم العميل ، القيمة بالجنيه ..) حتى قيود يومية المبيعات والاستاذ الفرعى لحسابات المدينين .

٥ ـ تتبع فواتير المبيعات حتى سجلات المخزون فى قسم المحاسبة المخزنية .

٦ ـ توثيق أى انحرافات أو متناقضات تم مشاهدتها أو ملاحظتها .

٢/٢/٢/٢ اختبار الالتزام بنظم الرقابة الداخلية لقسم اعداد الفواتير :

Tests of controls-Billing.

ركزت الاختبارات السابقة على الالتزام بنظم الرقابة الداخلية لوظيفة اعداد الفواتير من وجهة النظر الخاصة بما اذا كانت كافة البضائع التى تم شحنها ثم اعداد الفواتير لها أم لا ، على النقيض فان الاختبارات التالية تركز على ما اذا كانت كافة البضائع التى تم اعداد فواتير لها قد تم شحنها بالكامل أم لا بالاضافة الى ما اذا كانت الفواتير تعتبر دقيقة أم لا وما اذا كانت قد تم اعدادها وتسجيلها على وجه صحيح أم لا ٠

فيما يلى شكل (٢/٩) والذى يوضح الاختبارات الممثلة لتلك الوظيفة ٠

شكل رقم (٢/٩)

اختبارات الالتزام بنظام الرقابة الداخلية

على وظيفة اعداد الفواتير

١ ـ يتم اختيار عينة فواتير المبيعات من ملفات قسم اعداد الفواتير عشوائيا ٠

٢ ـ يتم التحقق من أسعار البيع للوحدة الواحدة بالاضافة للدقة الكتابية أو الحسابية لكل فاتورة موضع العينة ٠

٣ ـ يتم تتبع تفاصيل فواتير المبيعات محل المعاينة حتى مستندات الشحن ٠

٤ ـ يتم تتبع تفاصيل فواتير المبيعات محل المعاينة حتى القيود فى دفتر يومية المبيعات والاستاذ الفرعى لحسابات المدينين ٠

٥ ـ تتبع فواتير المبيعات حتى سجلات المخزون فى قسم المحاسبة المخزنية ٠

٦ ـ توثيق أى انحرافات أو متناقضات تم مشاهدتها ٠

٣/٢/٢/٤ اختبار الالتزام بنظم الرقابة الداخلية لقسم التسجيل :

Tests of controls-recording.

يتم اجراء الاختبارات السابقة لقسمى الشحن واعداد الفواتير ـ والتى تتضمن تتبع تفاصيل مستندات الشحن وفواتير المبيعات حتى السجلات المحاسبية ـ بهدف التحقق من تسجيل العمليات المالية موضع العينة • تمثل الاختبارات التالية اجراءات اضافية مرتبطة باختبارات وظيفة التسجيل والتى يوضحها شكل رقم (٢/١٠) •

شكل رقم (٢/١٠)

اختبار الالتزام بنظام الرقابة الداخلية

لوظيفة التسجيل

١١ ـ يتم مراجعة دليل اثبات الاجراءات الداخلية لاغراض :

أ ـ مطابقة ملخصات المبيعات اليومية مع اجماليات يومية المبيعات عن طريق العاملين المسئولين لقسم المحاسبة العامة •

ب ـ المطابقة الدورية لموازين مراجعة حسابات المدينين مع أرصدة المراقبة بالاستاذ العام •

٢ ـ يتم اجراء فحص انتقادى ليومية المبيعات بغرض ملاحظة ومتابعة أى عمليات مالية غير عادية أو أية قيم ضخمة شاذة أو أى بنود غير عادية •

٣ ـ التحقق من دقة يومية المبيعات بالنسبة للفترات المختارة وتتبع الاجماليات حتى ترحيلاتها فى الاستاذ العام •

٤ ـ توثيق أى نقاط ضعف أو متناقضات ثم ملاحظتها •

ولاشك أن الهدف من تلك الخطوات الاربعة لوظيفة كالتسحيل هـــو تحديد ماذا كان التفاصيل قد تم تلخيصها ومطابقتها دوريا ، وترحيلها بدقة الـى يوميات المبيعات حتى استاذ حسابات المدينين وأخيرا الى الاستاذ العام .

٤/٢/٢/٤ اختبار الالتزام بنظام الرقابة الداخلية على وظيفة تحصيل النقدية:

Tests of controls: Cash collection.

تعتبر أنشطة تحصيل النقدية فى المنشأة قابلة بوجه خاص للتعرض الى احتمال حدوث مخالفات وغش بها ، حيث أن المتحصلات فى صورة شيكـــات يمكن تحويلها الى نقدية بسهولة ، كما يمكن ايداعها فى حسابات غير صحيحـة بسهولة أيضا . فيما يلى برنامج ممثل لاختبارات الالتزام بنظام الرقابة عـــلى أنشطة تحصيل النقدية وايداعها بالبنك والتى يوضحها شكل (١١/٢) .

شكل بيانى رقم (١١/٢)
اختبارات الالتزام بنظام الرقابة الداخلية
على وظيفة تحصيل النقدية وايداعها بالبنوك

١ – يتم اختيار عينة من ايصالات البيع النقدى حيث يتم :

أ – مطابقة اجمالى قيمة النقدية المسجلة فى آلة استلام النقدية مع قيمة المبيعات وتتبعها فى يومية المبيعات .

ب – مطابقة اجمالى قيمة النقدية المسجلة فى آلة استلام النقديـة مع النقدية المودعة بالبنوك ، وفحصها مستنديا لمطابقتهـــا مع قسيمة الايداع .

جـ – فحص التسلسل الرقمى لايصالات البيع النقدى .

٢ – اختيار عينة من البنـود الدائنة بحسابات المدينين فى دفتر الاســتاذ الفرعى ، حيث يتم :

أ – يتم الفحص المستندى بمطابقة البنود الدائنة مع اشعـــارات السداد .

ب — يتم الفحص المستندى بمطابقة البنود الدائنة مع الاشعارات الدائنة أو اقرارات اعدام حسابات المدينين غير القابلة للتحصيل والموجودة بقسم الائتمان .

٣ — يتم مطابقة اجمالى الجانب الدائن لحسابات المدينين فى دفتر الاستاذ الفرعى مع الجانب الدائن لحساب المدينين فى دفتر الاستاذ العام عن عدد من الاشهر .

٤ — يتم اختيار عينة من الكشوف اليومية لاشعارات السداد حيث يتم :

أ — الفحص المستندى بمطابقة قيود اليومية مع اشعارات السداد.

ب — يتم مطابقة قائمة اشعارات السداد اليومية مع النقدية المودعة يوميا ، وفحصها مستنديا مع قسيمة الايداع الاصلية المعتمدة بواسطة البنك .

٥ — يتم اختيار عينة من بنود يومية المقبوضات النقدية حيث يتم :

أ — الفحص المستندى بمطابقة بنود يومية المقبوضات مع ايصالات المبيعات النقدية أو اشعارات السداد .

ب — تتبع المقبوضات فى الجانب الدائن لحسابات المدينين فى دفتر الاستاذ الفرعى وحسابات المدينين والنقدية بالاستاذ العام .

جـ — مطابقة الاجمالى اليومى مع قسائم ايداع النقدية اليومى المعتمد بواسطة البنك .

٦ — يتم اختيار عينة من الايداعات النقدية فى كشف حساب البنك وفحصها مستنديا مع اجمالى قائمة اشعارات السداد واجمالى قيمة يومية المقبوضات .

٧ — يتم اختيار عينة من بنود حسابات النقدية وحسابات المدينين وحساب المبيعات فى دفتر الاستاذ العام ، وفحصها مستنديا بمطابقتها مع الايداعات بالبنك .

٨ — توثيق أى نقاط ضعف أو متناقضات ثم ملاحظتها .

٢/٢/٢/٥ اختبار الالتزام بنظام الرقابة الداخلية على مرتجعات المبيعات والمسموحات :

Tests of controls: Sales returns and allowances.

ترتكز اختبارات المراجع فى هذا الخصوص على ماذا كانت المذكرات الدائنة قد تم الموافقة عليها وتسجيلها بشكل صحيح أم لا ، وفيما يلى بعض هذه الاختبارات المختارة التى يوضحها شكل رقم(٢/١٢) ٠

شكل رقم (٢/١٢)

اختبار الالتزام بنظام الرقابة الداخلية

على مرتجعات المبيعات والمسموحات

١ ـ يتم الحصول على عينة عشوائية للمذكرات الدائنة من ملفات قسم الاصدار (قسم أمر العميل) ٠

٢ ـ تتبع تفاصيل المذكرات الدائنة موضع العينة حتى :

أ ـ تقارير الاستلام ٠

ب ـ سجلات المخزون الدائمة ٠

جـ ـ القيود فى دفتر الاستاذ الفرعى والاستاذ العام لحسابات المدينين ٠

٣ ـ مراجعة السجل الدائن (أو قائمة المذكرات الدائنة الموافق عليها) ، الخاصة بالبنود غير العادية مثل الحساب الدائن بمبالغ كبيرة أو رقم كبير غير عادي للحساب الدائن لنفس العميل ،والقيام بفحص أى من تلك البنود ٠

٤ ـ توثيق أية نقاط ضعف أو متناقضات تم ملاحظتها ٠

٦/٢/٢/٢/٣ اختبار الالتزام بنظام الرقابة الداخلية للحسابات غير القابلة للتحصيل :

Tests of controls: Uncollectible accounts.

ترتكز اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية على الحسابات غير القابلة على ما اذا كان اعدام تلك الحسابات قد تم التصديق عليه وتسجيله بشكل صحيح أم لا • وفيما يلى بعض من تلك الاختبارات الممثلة التى يوضحها شكل رقم (١٣/٢) •

شكل رقم (١٣/٢)

اختبارات الالتزام بنظام الرقابة الداخلية

على الحسابات غير القابلة للتحصيل

شكل رقم(١٣/٢)

١ ـ يتم اختيار عينة من قيود اعدام الحسابات غير القابلة للتحصيل •
٢ ـ تتبع كل قيد حتى مذكرة التصديق على اعدام الحساب ، فحص المذكرة لاغراض التصديق والاعتماد الملائم ومقارنة القيمة المصرح بها مع القيمة المسجلة •
٣ ـ تتبع كل قيد حتى الترحيل فى الاستاذ العام •
٤ ـ مراجعة كافة قيود الديون المعدومة الخاصة بالبنود غير العادية مثل التى تتميز بأن لها قيمة ضخمة أو الاعدام المتعدد لحسابات نفس العميل وفحص أيا من تلك البنود التى تم اكتشافها •
٥ ـ توثيق أية نقاط ضعف أو متناقضات تم ملاحظتها •

وعادة مايتم عمل اختبارات الالتزام باجراءات رقابة العمليات المالية المؤيدة بمستندات documented internal controls باختيار عينة من مستندات مجتمع هذه العملياتالمحاسبية ، حيث يتم تحديد حجم

العينة اما على الاساس الشخصى أو باستخدام الاساليب الاحصائية ، وتتمثل خطوات اختبار الالتزام باجراءات الرقابة الداخلية على النحو التالى :

- تحديد هدف المراجعة الذى يجب تحقيقه من أداء الاختبار .
- وضع الغرض الملائم لكل من صفات الرقابة الداخلية .
- اختيار العينة .
- فحص العينة .
- دراسة نتائج فحص العينة .
- اتخاذ قرار المراجعة .

توضح الاشكال رقم (٢/١٤) ، (٢/١٥) اختبارات صفات الرقابة الداخلية لبعض العناصر التى تم اختيارها فى برامج المراجعة ، حيث يوضح هذين الشكلين خطوات اختبار العمليات والمرتبطة بفحص صفات الرقابة الداخلية والتى تتكون من تحديد مجتمع المراجعةوالحجم الافتراضى للعينة ، واجراءات الحصول على أدلة المراجعة وصفات أو وصف كل اختبار على حدة .

شكل رقم (٢/١٤)

طريقة اختيار عمليات المبيعات وحسابات المدينين

الطلبات تحت الفحص	البيانات (المجتمع)	حجم العينة[x]	اجراءات المراجعة	وصف الاختبار من	وصف الاختبار الى
١ – أن تكون أوامر البيع :					
أ – متسلسلة رقميا	ملف أوامر البيع	٢٤٠	– يتم فحص التسلسل الرقمى		لايوجد
ب – مثبتة فى الفواتير ومستندات الشحن ويومية المبيعات .	ملف أوامر البيع	٢٤٠	– التتبع	ملف أوامرالبيع	ملف الفواتير
ج – معتمدة بواسطة رئيس قسم الائتمان بعد تدقيق الاسعار والكمية والقيمة .	ملف أوامر البيع	٢٤٠	– يتم اعادة حساب القيمة افحص مستنديا	ملف أوامرالبيع	لايوجد قائمة الاسعار وملفات الائتمان
٢ – أن تكون مستندات الشحن :					
أ – متسلسلة رقميا .	ملفات مستندات الشحن	طبقا للحكم الشخصى	– يتم فحص التسلسل الرقمى		لايوجد
ب – مرفقة بكافة مستندات عملية البيع .	ملفات مستندات الشحن	طبقا للحكم الشخصى	– يتم الفحص مستنديا	ملف الفواتير	ملفات مستندات الشحن
٣ – أن تكون فواتير البيع :					
أ – متسلسلة رقميا .	ملفات الفواتير .	طبقا للحكم الشخصى	– يتم فحص التسلسل الرقمى		لايوجد
ب – سلمت لقسم الرقابة على المخزون لاصدار أمر صرف البضائع .	ملفات الفواتير (صورة رقم ...)	٣٠٠	يتم فحص اعتماد قسم الرقابة بصرف المخزون .		لايوجد
ج – مرفقة مع أمر الشحن وأمر البيع .	ملف الفواتير	١٦٠	يتم الفحص مستنديا	ملفات الفواتير	ملفات الفواتير وأوامر البيع

تابع : شكل رقم (١٤/٢)

٤ ـ أن تكون بنود يومية المبيعات : أ ـ مؤيدة بالمستندات .	قيود يومية المبيعات	٢٤٠	يتم الفحص مستنديا	يومية المبيعات	أوامر البيع والفواتير ومستندات الشحن .
ب ـ مسجلة بصحة في دفاتر الاستاذ الفرعى .	قيود يومية المبيعات	٢٤٠	يتم التتبع	يومية المبيعات	حساب المدينين فى الاستاذالفرعى
جـ ـ مسجلة بصحة فى دفاتر الاستاذ العام .	اجمالى قيود يوميةالمبيعات	الحكم الشخى	يتم المطابقة	يومية المبيعات	حسابات الاستاذ العام .
٥ ـ أن تكون قيود حسابات الاستاذ العام مؤيدة بالاجمالى الشهرى لليوميات الخاصة .	المبالغ المدينة والدائنة بحسابات دفتر الاستاذ العام .	الحكم الشخصى	يتم المطابقة	الاستاذ العام	يومية المبيعات
٦ ـ أن تكون بنود حسابات الاستاذ الفرعى مطابقة لبنود يومية المبيعات .	المبالغ المدينة فى حسابات الاستاذ الفرعى .	الحكم الشخصى	يتم المطابقة	الاستاذ الفرعى	بنود يوميةالمبيعات

× تم تحديد حجم عينات هذه الامثلة باستخدام طريقة معاينة الصفات . وقد استخدمت المتغيرات التالية لبساطة العرض : درجة الثقة المطلوبة = ٩٥٪، نسبة الاخطاء المتوقعة = ٢,٥٪ ، الحد الاقصى المطلوب للدقة = ٥٪ ، ويختلف حجم العينة عمليا طبقا لدرجة الدقة والقدرة على الاعتماد التى يرغب المراجع فى تحقيقها .

شكل رقم (٢/١٥)

طريقة اختبار عمليات المقبوضات النقدية

الملفات تحت الفحص	البيانات (المجتمع)	حجم العينة*	اجراءات المراجعة	وصف الاختبار: من	وصف الاختبار: الى
١ ـ أن تكون ايصالات البيع النقدى أو أشرطة تسجيل استلام النقدية:					
أ ـ متسلسلة رقميا .	ايصالات وأشرطة استلام النقدية .	الحكم الشخصى	ـ فحص التسلسل الرقمى .	لايوجد	
ب ـ بمثابة مستند تسجيل المبيعات النقدية .	ايصالات وأشرطة استلام النقدية .	٢٤٠	ـ يتم التتبع	ايصالات وأشرطة استلام النقدية	يومية المبيعات
جـ ـ مطابقة للمقبوضات والايداعات اليومية .	ايصالات وأشرطة استلام النقدية .	الحكم الشخصى	ـ يتم المطابقة	ايصالات وأشرطة استلام النقدية	ملخص النقدية وقسائم الايداع
٢ ـ أن تكون البنود الدائنة فى حسابات الاستاذ الفرعى :					
أ ـ والخاصة بالنقدية ، مؤيدة باشعارات السداد .	المبالغ الدائنة فى حسابات الاستاذ الفرعى .	٢٤٠	ـ يتم الفحص مستنديا	بنود حساب الاستاذ	اشعارات السداد المذكرات الدائنة
ب ـ والخاصة بعمليات غير نقدية مؤيدة باشعارات دائنة .	المبالغ الدائنة فى حسابات الاستاذ الفرعى .	٢٤٠	ـ يتم الفحص مستنديا	بنودحساب الاستاذ	ومذكرات اعدام الحسابات .
جـ ـ بناء على مذكرة اعدام حسابات العملاء المعتمدة بواسطة مدير الائتمان .					
د ـ مطابقة للجانب الدائن بحساب الاستاذ العام .	المبالغ الدائنة فى حسابات الاستاذ الفرعى .	الحكم الشخصى	ـ يتم المطابقة	حسابات الاستاذ الفرعى .	حسابات الاستاذ العام .

تابع : شكل رقم (١٥/٢)

٣ ـ أن تكون المذكرات الدائنة :					
أ ـ متسلسلة رقميا •	ملف المذكرات الدائنة	الحكم الشخصى	فحص التسلسل الرقمى	لايوجد	
ب ـ مسجلة بصحة فى الحسابات •	ملف المذكرات الدائنة	٢٤٠	تتبع	ملف المذكرات الدائنة	بنود حسابات دفتر الاستاذ الفرعى
ج ـ صحيحة القيمة •	ملف المذكرات الدائنة	٢٤٠	يتم اعادة حساب الخصم النقدى ..الخ	لايوجد	
٤ ـ أن تكون قوائم اشعارات السداد اليومية :					
أ ـ مؤيدة باشعارات السداد	ملف قوائم اشعارات السداد •	الحكم الشخصى	يتم الفحص مستنديا	قائمة اشعارات السداد	اشعارات السداد البنود الدائنة
ب ـ مسجلة بصحة فى حسابات الاستاذالفرعى والأستاذ العام	ملف قوائم اشعارات السداد •	١٦٠	يتم تتبع	قائمة اشعارات السداد	الاستاذ الفرعى
ج ـ مطابقة للايداعات اليومية للنقدية •	ملف قوائم اشعارات السداد •	١٦٠	يتم المطابقة	قائمة اشعارات السداد	البنود الدائنة لاثبات قسائم الايداع بالاستاذ العام •
٥ ـ أن تكون قيود يومية المقبوضات النقدية :					
أ ـ بخصوص المبيعات النقدية، مؤيدة بالمبيعات •	قيود يومية المقبوضات	١٦٠	الفحص مستنديا	قيود اليومية	ايصالات المبيعات أو أشرطة استلام النقدية •
ب ـ مسجلة بصحة فى الحسابات •	قيود يومية المقبوضات	١٦٠	يتم تتبع	قيود اليومية	حسابات الاستاذ الفرعى والاستاذ العام •
ج ـ مؤيدة بواسطة قسائم الايداع المعتمدة •	قيود يومية المقبوضات	١٦٠	الفحص مستنديا	قيود اليومية	قسائم ايداع النقدية المعتمدة •

تابع : شكل رقم (٢/١٥)

٦ ـ أن تكون الايداعات اليومية مؤيدة بقائمة اشعـارات السداد .	ملف قسائم الايداع	الحكم الشخصى	الفحص مستنديا	قسائم الايداع	قائمة اشعـارات السداد .
٧ ـ أن تكون المبالغ المدينة بحساب النقدية بدفتر الأستاذ العـام مؤيدة بقسائم الايداع .	بنود حساب استاذالنقدية	الحكم الشخصى	الفحص مستنديا	بنود الحساب	قسائم ايـداع النقدية المعتمدة

× تم تحديد عينات هذه الامثلة باستخدام طريقة معاينة الصفات ، وقد حددت المتغيرات التالية لبساطة العرض : درجة الثقة المطلوبة = ٩٥٪، نسبة الاخطاء المتوقعة ٥ر٢٪ ، الحد الاقصى المطلوب للدقة = ٥٪ ، ويختلف حجم العينة عمليا طبقا لدرجة الدقة والقدرة على الاعتماد التى يرغب المراجع فى تحقيقها .

٣/٢/٢ تقييم مخاطر الرقابة الداخلية : Assess control risk

لاتمام دراسة هيكل نظام الرقابة الداخلية داخل دورة الايـــــرادات والمتحصلات — فان المراجع يقوم بمراجعة توثيق النظام ونتائج اختبارات نظــم الرقابة الداخلية ، ويقوم بتحديد ما اذا كانت نظم الرقابة الداخلية يمكن الاعتماد عليها فى تنفيذ اختبارات التحقق الاساسية للمبيعات وحسابات المدينين والنقدية (مخاطر الرقابة المنخفضة low control risk) أو ما اذا كـان الامر يستلزم التوسع فى اختبارات التحقق الاساسية (مخاطر الرقابـة المرتفعـة) يعتمد ويتأسس هذا التقييم على أنواع الاخطاء أو المخالفات التى يمكن أن تحدث، اجراءات الرقابة الداخلية الضرورية التى يجب أن تمنع حدوث الاخطاء أو المخالفات، تحديد ما اذا كانت الاجراءات الضرورية موجودة ويتم اتباعها أم لا — بالاضافـة الى أى نقاط ضعف تم اكتشافها فى هيكل نظام الرقابة الداخلية .

وتجدر الاشارة الى ضرورة أن يتنبه المراجع الى تكراريـــة وأســباب الانحرافات أو الاخطاء فى كل صفة من صفات الرقابة الداخلية ، حيث كلمــا تكررت الاخطاء بشكل متزايد كلما انخفضت درجة الاعتماد على نظام الرقابــة الداخلية ، وعليه يزيد احتمال عدم اكتشاف الاخطاء ومايتبع ذلك من أثر عــلى سلامة وصحة التقارير المالية ، على عكس الحال عندما تكون الاخطاء أقل تكرارا ، ويترتب على ذلك أن يقرر المراجع تكثيف الاختبارات الاساسية للعمليات والارصدة عناصر القوائم المالية التى قد تتأثر بمواطن ضعف الرقابة الداخلية (الشكـل رقم ٢/١٤) حتى تشتمل على أكبر عدد من العناصر التى قد يتم اختبارها اذا كانت أساليب الرقابة كافية وفعالة .

وعلى عكس ذلك اذا اكتشف المراجع عددا قليلا من الانحرافات عن أساليب الرقابة ، عندئذ يستنتج انخفاض احتمال حدوث أخطاء ، ومن ثم يقل حجــم الاختبارات الاساسية للعمليات وأرصدة عناصر القوائم المالية ، كما أنه يمكــن للمراجع فى هذه الظروف أن يقوم بأداء عدد كبير من اجراءات المراجعة (مثل مصادقات حسابات العملاء) خلال فترة ماقبل انتهاء العام المالى تحت المراجعة.

٢/٣ اختبارات التحقق لدورة الايرادات والمتحصلات (المبيعات وحسابات المدينين والنقدية) :

Substantive tests of the revenue/riceipt cycle.

فى ذلك الجزء سوف يتم دراسة عدة موضوعات رئيسية هى العلاقة بين تأكيدات القوائم المالية وأهداف المراجعة واجراءات عملية المراجعة داخل دورة الايرادات والمتحصلات ، أهداف عملية المراجعة واختبارات التحقق القابلة للتطبيق على المبيعات وحسابات المدينين وأرصدة النقدية ، بالاضافة الى تطبيق اسلوب المعاينة فى اجراء اختبارات التحقق من حسابات المدينين ٠

٢/٣/١ العلاقة بين تأكيدات القوائم المالية وأهداف واجراء عملية المراجعة :

Financial statement assertions, objectives and audit procedures.

تأسيسا على مستوى مخاطر الرقابة فى دورة الايرادات والمتحصلات يقوم المراجع بتحديد مستوى مخاطر الاكتشاف المقبول accepted level of detection risk وبعد ذلك يقوم بتصميم اختبارات التحقق الاساسية للحسابات المرتبطة بتلك الدورة (المبيعات ، حسابات المدينين والنقدية)٠

بوجه عام يتمثل عمل المراجع أثناء عملية مراجعة القوائم المالية فى الحصول على وتقييم دليل اثبات مرتبط بالتأكيدات داخل القوائم المالية٠ على سبيل المثال فيتمثل تأكيد الادارة بان حسابات المدينين المسجلة وأرصدة النقدية يجب أن :

- توجد ٠
- تمثل كافة العمليات التى يتعين وجودها ٠
- تمثل حقوق المنشأة ٠
- تعرض ويفصح عنها بشكل سليم داخل القوائم المالية ٠

فى ضوء كل تأكيد يقوم المراجع بتحديد أهداف عملية المراجعة وبعد ذلك يقوم باختيار اجراءات المراجعة الملائمة لاختبار كل هدف ٠

على سبيل المثال فان تأكيد الادارة الخاص بوجود أرصدة النقدية أو حسابات المدينين يخلق هدف عملية المراجعة المناظر لتحديد ما اذا كان كل أصل موجود حقيقة أم لا ، ويستخدم المراجعون بصفة عامة اجراءات المصادقات لاختبار ذلك الوجود .

تربط المناقشة التالية كل هدف للمراجعة باجراءات المراجعة المحددة التى تستخدم بشكل شائع فى مراجعة حسابات دورة الايرادات ومتحصلاتها النقدية يصور شكل رقم (١٦/٢) تلخيصا لتلك الاهداف والاجراءات المرتبطة بها .

شكل رقم (٢/١٦)
الربط بين أهداف المراجعة واجراءاتها
لارصدة المبيعات والمدينين والنقديـة

أهداف المراجعة	اجـراءات المراجعة: المبيعـــات	حسابات المدينين	أرصدة النقديـة
١ـ الوجود أو الحدوث	ـ اختبار استقـــلال الفترات المالية .	ـ المصادقة مع المدينين ـ اختبار استقلال الفترات المالية .	ـ المصادقة مع البنوك ـ اختبار استقـــلال الفترات المالية .
٢ـ الشمول والاكتمـال	ـ اجراء الفحص التحليلى ـ اختبار استقـــلال الفترات المالية .	ـ اجراء الفحص التحليلى ـ اختبار استقلال الفترات المالية .	ـ اختبار استقـــلال الفترات المالية . ـ فحص مطابقة البنـك أو اثبات النقدية .
٣ـ الحقوق والالتزامات		ـ المصادقة مع المدينين ـ مراجعة امكانية التحصيل	ـ المصادقة مع المدينين
٤ـ التقويم أو التخصيص	ـ اجراء الفحص التحليلى	ـ المصادقة مع المدينيـن ـ مراجعة امكانية التحصيل ـ التحقق من دقة ميـــزان مراجعة اعمار المدينين .	ـ المصادقة مع البنـوك ـ التحقق من الدقة الحسابية لارصدة النقدية المسجلة . ـ اختبار استقلال الفترات المالية .
٥ـ العرض والافصاح	ـ مقارنة عرض والافصاحات بالقوائم المالية مـــع ماتستلزمه مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .	ـ مقارنة العرض والافصاحات بالقوائم المالية مع مـــا تستلزمه مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .	ـ مقارنة العرض والافصاحات بالقوائم المالية مـع مـا تستلزمه مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

١ — الوجود أو الحدوث : Existence or occurrence

وجود أو حدوث الهدف داخل دورة الايرادات والمتحصلات يرتبط بما اذا كانت كافة المبيعات أو حسابات المدينين أو أرصدة النقدية المسجلة موجودة بالفعل أم لا ، بالاضافة الى ما اذا كانت كافة العمليات المالية المسجلة قد حدثت حقيقة أم لا . يتم اختبار الوجود عادة عن طريق الملاحظة المادية أو المصادقات مع أطراف خارجية . على سبيل المثال يتم اختبار وجود حسابات المدينين عن طريق اجراء مصادقة للارصدة مع العملاء كما يتم اختبار وجود النقدية تحت الطلب عن طريق مصادقة أرصدة البنوك مع البنوك ذاتها ، أما رصيد النقدية فى الخزائن يتم ملاحظتها وعدها ماديا . بالاضافة لذلك يتم استخدام اختبار استقلال الفترات المحاسبية لتحديد ما اذا كانت عمليات المبيعات المسجلة وحسابات المدينين المرتبطة بها بالاضافة الى عمليات النقدية قد تم تسجيلها فى الفترة الصحيحة .

٢ — الشمول والاكتمال : Completeness

يتعلق هدف الاكتمال أساسا بما اذا كانت كافة حسابات المدينين والمبيعات وعمليات النقدية والحسابات التى يجب أن يتم تضمينها فى القوائم المالية قد تم عرضها فعلا أم لا ، بوجه عام يتم اختبار ذلك الهدف عن طريق دراسة وفحص المستندات أو عن طريق عمل المقارنات بين الحسابات المرتبطة . حيث يتم اختبار شمول المبيعاتوحسابات المدينين عن طريق اجراء الفحص التحليلى الذى يساعد على تحديد ما اذا كانت أرصدة حسابات المدينين أو المبيعات المسجلة تعتبر معقولة عند تاريخ الميزانية العمومية أم لا أو عن طريق اختبار استقلال الفترة المحاسبية والذى يحدد ما اذا كانت العمليات المالية قد تم تسجيلها فى الفترة المحاسبية الصحيحة . كما يقوم المراجعون عادة باجراء ذلك الاختبار للارصدة النقدية عن طريق .

أ — فحص استقلال السنة المحاسبية لكشوف البنك لضمان أن كافة المتحصلات والمدفوعات قد تم تسجيلها فى الفترة الصحيحة .

ب — فحص مطابقات البنك ومذكرات التسوية .

٣ — الحقوق والالتزامات : Rights and obligations

يرتبط هدف الحقوق والالتزامات — داخل دورة الايرادات والمتحصلات بما اذا كانت الشركة لها حقوق الملكية أم لا .

هذا وتمثل مستندات عمليات المدينين (مثل فواتير البيع ومستندات الشحن) دليل اثبات لملكية هذا النوع من الاصول ، رغما عن ذلك يهتم المراجع دائما بالاحتمالات التى قد تؤثر على حقوق ملكية عميل المراجع لهذه الاصول ، حيث قد تقدم حسابات المدينين مثلا لاحد البنوك كرهن لقرض، ومن المنطقى أن يحصل المراجع على مصادقات من تلك البنوك للتعرف على ما اذاكان لها حقوق حالية أو محتملة على حسابات المدينين أو أوراق القبض المقدمة كرهن أو المخصصة مقابل قرض ما ، كما يطلب المراجع أن يحتوى اقرار الادارة على أنه تم الافصاح عن أى قيود أو التزامات على حقوق ملكية حسابات المدينين فى القوائم المالية ، كما يجب أن يتحقق المراجع من عدم تسجيل بضاعة الامانة ضمن المبيعات وحسابات المدينين ، والذى يمكن اكتشافه من ملاحظة القيود المدينة والدائنة كبيرة القيمة والتى تحدث على فترات متباعدة فى حسابات المدينين

٤ — التقويم : Valuation

يتمثل هدف التقويم فيما اذا كان قد تم التقرير عن حسابات المدينين المبيعات والارصدة النقدية فى القوائم المالية عند القيم الملائمة أم لا ، وهذا يعنى أنه يجب أن يتم تقويم تلك الحسابات طبقا للمبادىء المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها ، ويقوم المراجعون باختبار عملية التقويم عن طريق فحص التوثيق المصادقات ، الملاحظة والاختبارات الاساسية والاستفسارات . وعلى وجه التحديد يتم تقويم حسابات المدينين على أساس صافى قيمتها القابلة للتحقق ويتم اختبار ذلك التقويم عن طريق تحقيق الارصدة بمقارنتها بمصادقات المدينين بالاضافة الى دراسة امكانية تحصيلها (تجدر الاشارة الى أن كل منها يقوم بدراسة الحقوق والالتزامات أيضا) وعن طريق التحقق من دقة ميزان مراجعة الادارة لاجال حسابات المدينين ، كما يتم اختبار قيم النقدية عن طريق مطابقة أرصدة النقدية مع مصادقات البنوك ، وأيضا عن طريق التحقق من صحة الدقة

الحسابية لارصدة النقدية المسجلة ، وعن طريق دراسة التفاصيل داخل الفترة المالية لكشوف البنك .

٥ _ العرض والافصاح : Presentation and disclosure

يرتبط هدف العرض والافصاح بما اذا كانت العمليات المالية المسجلة والارصدة قد تم تبويبها ووصفها والافصاح عنها بشكل سليم أم لا ، بوجه عام يقوم المراجعون بدراسة ذلك الهدف عن طريق مقارنة عرض وافصاحات القوائم المالية للعميل مع نظيرها من المقرر طبقا للمبادىء المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها عموما ، حيث من الاهمية بمكان أن يتأكد المراجع من كيفية الافصاح عن عناصر القوائم المالية مثل ما اذا كانت حسابات المدينين المرهونة أو المخصصة مقابل قرض معين قد تم الافصاح عنها أم لا ، كذلك يجب أن يتم التمييز بين حسابات المدينين التجاريين وغير التجاريين ، حيث يجب أن يتم فصل حسابات القروض الممنوحة لموظفى أو مديرى الشركة كعنصر مستقل فى قائمة المركز المالى ، ويجب بالمثل الفصل بين أوراق القبض وحسابات المدينين .

٢/٣/٢ اختبارات التحقق الاساسية فى دورة الايرادات والمتحصلات :
Substantive tests in the revenue/receipt cycle.

بعد انتهاء المراجع من الاجراءات المبدئية لعملية المراجعة بمكتبه يقوم بالانتقال للعمل الى مقر الشركة المراد مراجعتها ، حيث يتم انجاز الكثير من عمليات المراجعة قبل انتهاء السنة المالية واعداد القوائم المالية من قبل ادارة الشركة وهذا مايعرف بالمراجعة المرحلية interim audit ،والتى تتضمن عديد من العمليات التى يتم تغطيتها قبل نهاية السنة المالية ، أهمها دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية ، اختبارات الاجراءات المحاسبية المتبعة ، اختبارات التحقق الاساسية للعمليات المسجلة والارصدة . قبل أن يتم أداء الاختبارات الاخيرة يجب على المراجع أن يراجع ويقوم أية تفسيرات جوهرية تحدث حيث أن التقييم المرحلى لمخاطر الرقابة قد تم اداوءه، ويتم تعديل برامج المراجعة فى نهاية سنة المراجعة اذا استلزم الامر .

فاذا ماحدث تغير فى نظم الرقابة الداخلية أو اسلوب التطبيق يجـــب على المراجع اما أن يقوم باجراء اختبارات اضافية لنظم الرقابة الداخلية واعـــادة تقييم النظام أو زيادة مستوى مخاطر الرقابة والتوسع فى نطاق اختبارات التحــقق الاساسية للرقابة على مخاطر الاكتشاف .

تتضمن اختبارات التحقق الاساسية لحسابات دورة الايرادات والمتحصلات الحصول على وتقييم دليل الاثبات الخاص بالعمليات المالية والاحداث المرتبطـــة بأنشطة المبيعات والمتحصلات النقدية لها . مع ذلك فحيث أن دورة الايرادات والمتحصلات تختلف فى نطاقها من شركة الى أخرى فان المراجع لا يطبق نفــس الاجراءات علي كافة الارتباطات وحيث تختلف أنشطة المنشأة ، التنظيم الوظيفى نظم هيكل الرقابة الداخلية والاهمية النسبية ومخاطر المراجعة من أحـــــد الارتباطات الى الارتباط التالى .

فيما يلى سوف تتم مناقشة المظاهر الفكرية والاجرائية لاختبارات التحقق لحسابات المدينيين ، المبيعات وأرصدة النقدية ، حيث يتم ربط برامج المراجعة الخاصة بتلك الحسابات مع أهداف عملية المراجعة وهى الوجود أو الحـــدوث، الشمول ، الحقوق والالتزامات ، التقويــم العرض والافصاح .

٢/٣/٢/١ حسابات المدينين والمبيعات :
Account receivable and sales.

يمكن أيضاح برنامج اختبارات التحقق الاساسية القابل للتطبيق عــــلى حسابات المد ينين والمبيعات فى نـهاية السنة فى الشكل البيانى رقم (١٧/٢) حيث يتم تحديد كل اجراء ومناقشة أهداف عملية المراجعة المرتبطة . وغنى عن البيان فان تلك الاجراءات لايستلزم ادائها جميعها لكشل عملية مراجعة، بالاحرى تعتمد طبيعة توقيت ومدى او نطاق الاجراءات التى يتم أداوءها فى كـــــل ارتباط على تقييم المراجع لمستوى مخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف الناتجـــــة والتى يقبلها بكل تأكيد . على سبيل المثال فان الحد الادنى لمستوى مخاطـــر الرقابة قد يوءدى الى مخاطر اكتشاف مرتفعة يمكن قبولها ، نتيجة لذلـــك يتم تخفيض نطاق اختبارات التحقق الاساسية .

شكل رقم (٢/١٧)

اختبارات التحقق لحسابات المدينين والمبيعات

هدف عملية المراجعة		الاجــــــراءات
— التقـــــيم	١ —	التحقق من صحة الدقة الحسابية لحسابات المدينين . أ — الحصول على ميزان مراجعة آجال لحسابات المدينيــــ عن طريق العاملين بقسم حسابات المدينين . ب — مقارنة اجمالى حسابات المدينين ذاتهافــى مـــــيزان المراجعة مع حسابات المدينين فى الاستاذ العام .
— الوجـــــود الحقـــــوق التقـــــييم	٢ —	عمل مصادقة لارصدة حسابات المدينين وأوراق القبض فـــــى نهاية السنة مع العملاء .
— الوجـــــود أو الحـــــدوث الشمـــــول	٣ —	اختبار استقلال الفترة المحاسبية لتحديد ما اذاكانت المبيعات وحسابات المدينين قد تم تسجيلها فى الفترة المحاسبيـــــــة السليمة .
— التقييـــــم الحقـــــوق	٤ —	مراجعة امكانية تحصيل حسابات المدينين وتحـديد كفايــــة المخصصات اللازمة لحسابات المدينين وأوراق القبض المشكــوك فى تحصيلها .
— الحدوث والوجود الشمـــــول التقيـــــيم	٥ —	أداء فحص تحليلى لتحديد ما اذا كانت قيمة المبيعـــــــات المسجلة وأرصدة حسابات المدينين معقولة أم لا .
— العرض والافصاح	٦ —	مراجعة القوائم المالية لتحديد ما اذا كانت : أ — حسابات المدينين وأوراق القبض والمبيعات قد تم عرضها وتبويبها بشكل صحيح ام لا . ب — الافصاحات تعتبر كافية أم لا .

التحقق من صحة الدقة الحسابية : Verify mathematical accuracy

يتم اشباع هدف المراجع الخاص بالتقييم فى جزء عن طريق اختبار الدقة الحسابية للقيم التى تم التقرير عنها ،حيث تعتبراعادة العمليات الحسابية للقيم المحسوبة عن طريق العميل أحدالاجراءات الشائعة الاستخدام لغرض تحديد الدقة الحسابية أو الرياضية .

عند التحقق من دقة حسابات المدينين ، فان ميزان المراجعة ذا الاجال أو الاعمار (المشابه لما تم تصويره فى الشكل البيانى رقم ١٨/٢) يتم الحصول عليه من العاملين بقسم حسابات المدينين ويتم اختباره عن طريق المراجع ، حيث يجب أن يقوم بمقارنة الاجمالى الناتج ومطابقته مع رصيد الاستاذ العام ، ويفيد دراسة وتحليل آجال حسابات المدينين فى تحديد مدى كفاية مقدار الديون المشكوك فى تحصيلها بشكل دقيق (يعبر ذلك الميزان عن قائمة تتكون من عدة أعمدة حيث يخصص العمود الاول لارصدة حسابات المدينين التى لم ينقض بعد فترة الائتمان الممنوحة لتحصيلها ، أما الاعمدة الاخرى الباقية بالقائمة فتخص الحسابات التى لم تسدد أرصدتها خلال فترة الائتمان ، موزعة طبقا لطول فترة التأخير فى السداد كما هو موضح فى قائمة تحديد آجال حسابات المدينين) ويسمح ذلك الجدول للمراجع بدراسة وتحليل وتحديد مدى كفاية المخصص بالنسبة لكل مجموعة من مجموعات الحسابات المتأخر سداد أرصدتها ، حيث يقوم المراجع بفحص حسابات هؤلاء المدينين المماطلين فى سداد أرصدتهم ، والاطلاع على كافة مخاطبات المطالبة بسداد هؤلاء الارصدة ، وقد ينتج عن ذلك الفحص ضرورة اعادة تسويات المراجعة اللازمة لتصحيح قيمة المخصصات حتى تكون كافية لمواجهة احتمالات عدم امكانية تحصيل بعض الحسابات فاذا اكتشف المراجع أن سبب زيادة أرصدة حسابات المدينين يرجع الى التأخير فى عملية التحصيل ، يجب عليه تكثيف اختبارات التأكد من قابلية تحصيل الحسابات .

شكل رقم (١٨/٢)

ميزان مراجعة آجال حسابات المدينين

شركة ....

حسابات المدينين

ميزان مراجعة آجال حسابات المدينين

في / /

رقم الحساب	اسم العميل	رصيد حساب المدينين في / /	صفر–٣٠يوم	٣١–٦٠ يوم	٦١–٩٠يوم	أكثر من ٩٠يوم
١٠٣	...	٩٣١٩ر٠٧٠جنيه	٦٣١٩ر٠٧ج			
١٠٧	...	— ر١٧٥٤	— ر١٧٥٤			
١٠٨	...	٥٦٠٩ر٨٣	٥٦٢٩ر٨٣			
١١٠	...	١٠٧٤٣ر٧٦		١٠٢٤٣ر٧٦ج	— ر٥٠٠ج	
١١٢	...	— ر٨٢٥٠	— ر٧٢٥٠	— ر١٠٠٠		
١١٥	...	— ر١٨٠٥				— ر١٨٠٥ج
.	...	.	.	.	.	.
.	...	.	.	.	.	.
.	...	.	.	.	.	.
.	...	.	.	.	.	.
.	...	.	.	.	.	.
٩٦٠	...	— ر٢٥٠٠	— ر١٢٥٠		— ر١٢٥٠	
٩٦١	...	— ر١٦٠٠٠	— ر١٦٠٠٠			
٩٦٧	...	— ر١٧٢٤	١٧٢٤ر٣٠			
٩٦٨	...	٦٢٢٥ر٤	٦٢٢٥ر٤٠			
٩٧١	...	— ر٥٢٨٠	٥٢٨٠ر٥٠			
٩٧٤	...	— ر١٧٢٥٠	— ر١٧٢٥٠			
		٢٣٢٢٢٨ر٥٧٠ج	١٩٠٩٢٢ر٥٠ج	٢١٢٢٢ر٤٢ج	١٤٤٦٢ر١٥ج	٥٦٢١ر٥٠ج

عمل مصادقات لحسابات المدينين : Confirming receivable accounts

تستخدم المصادقات على أرصدة حسابات المدينين كاجراء مراجعة رئيسية للتحقق من وجود هذه الاصول ، ويعتبر هذا الاجراء من أهم اجراءات المراجعة التي نصت عليها معايير المراجعة المتعارف عليها ، الا اذا كان مستحيلا أو غير عمليا تحقيق ذلك • وحتى يمكن زيادة درجة الاعتماد على طلبات المصادقات يجب اعدادها وارسالها بالبريد تحت اشراف المراجع نفسه ،كما يجب أن ترد اليه مباشرة الاجابة على طلبات الاستقصاءات •

ولاشك أن المصادقات على أرصدة المدينين توفر أدلة قوية وموثقة من مصدر خارجي بأن اجمالي حسابات المدينين ليست مبالغا فيها غير أنه لا يوفر الا قليلا من الادلة — أو لايوفر أدلة اطلاقا — بأنها (حسابات المدينين) ليست أقل من حقيقتها أو ما اذا كان لايمكن تحصيلها • بصفة عامة فان هناك تسلسل للخطوات التي تكون مناسبة لطلبات المصادقة هي:

- اختيار الوسيلة المناسبة للمصادقة واساس العينة •
- اختيار اسلوب العينة •
- التأكد من اكتمال المجتمع واختيار العينة المحددة التي سيتم ارسالها .
- اعداد طلبات المصادقات •
- مراجعة طلبات وعناوين المصادقات لاجل صحتها وارسالها في مظاريف تحمل عنوان المراجع وتتضمن مظروفا ملصقا عليه طابع بريد ومعنون عليه (موقع المراجع بالاضافة الى الرقم الارشادى لمجموعة المراجعة) •
- بحث أية طلبات لمصادقات أعيدت ولم تسلم — بحيث تتم مراجعة العناوين والبحث عن معلومات أخرى تؤيد وجود العميل مع استمرار الرقابة على ردود الخطابات •
- **اتخاذ الاجراء المناسب للمتابعة لاية حسابات لم يتم تلق ردودا بخصوصها ، ويتم ارسال طلب ثان أو ثالث ، كما يجدر القيام باجراءات أخرى مناسبة • وعلى سبيل المثال بالنسبة لحسابات المدينين تتم المراجعة المستندية للمتحصلات النقدية اللاحقة اذا كان يمكن ربطها على وجه الخصوص بالبنود المعلقة في تاريخ المصادقة •**

- بحث كافة الفروق والاستثناءات ٠
- تلخيص نتائج المصادقات ٠

يوضح الشكل رقم (٢/١٩) الاحصائيات التى يعدها المراجع الخاصة بنسبة طلبات المصادقات المرسلة والمتسلمة والتى تطابق أرصدتها الحسابات بالاستاذ الفرعى ، ونسبة الطلبات المرسلة والمتسلمة والتى لاتطابق أرصدتها أرصدة السجلات المحاسبية ، ويجب على المراجع فحص تلك الاستقصاءات التى اعترض فيها صاحب حساب المدينين على رصيد حسابه كما هو مسجل بالدفاتر ويوضح فى طلب المصادقة ، واكتشاف حقيقة الرصيد الصحيح ٠ واذا ما اكتشف المراجع خطأ فى تسجيل عمليات المدينين بالدفاتر ، يجب التنبيه على عميل المراجعة بعمل قيد تسوية لتصحيح تلك الاخطاء ، ويوضح الشكل رقم (٢/٢٠) نموذج لطلب مصادقات حساب المدينين المرتد من صاحب الحساب بدون اعتراض على رصيد حسابه ٠

عادة يتم اختيار حسابات المدينين التى سيرسل عنها مصادقات باستخدام طرق المعاينة الاحصائية أو المعاينة بالحكم الشخصى ، وغالبا ما تستخدم طريقة المعاينة الطبقية Stratified sampling فى اختيار عينات الحسابات نظرا لاحتمال حدوث الاخطاء الجوهرية فى تسجيل عمليات حسابات المدينين الكبيرة ، ويتطلب الامر هنا تقسيم مجتمع الحسابات الى مجموعتين أو طبقتين أو أكثر على أساس قيمة أرصدة حسابات المدينين (حيث طبقا لذلك يتم تمثيل نسبة كبيرة من عينة أرصدة الحسابات الكبيرة أما النسبة المتبقية فيمثلها حسابات ذات أرصدة صغيرة) ٠

عادة مايستخدم المراجع المصادقات السلبية Negative confirmation والتى يوضحها شكل رقم (٢/٢١) فى حالة الحسابات صغيرة الرصيد (تعرف المصادقة السلبية بأنها تلك التى يقتصر طلب الرد عليها فى حالة عدم موافقة المجيب على المعلومات الواردة فيها) وفى تلك الحالة لايمكن للمراجع التمييز بين الذين لم يردوا بأنهم موافقون على المصادقة وأولئك الذين تجاهلوها ، ولاينصح باستخدام ذلك النوع فى الظروف المعتادة ، فى

شكل رقم (١٩/٢)

شركة ....

احصائيات مصادقات حسابات المدينين

في / /

	القـــم		القـــم	
	١٩٩١	١٩٩٠	١٩٩١	١٩٩٠
رصـد آخر العام	١٠٠٨٠٧٠٫٤٧٠	٥٣٥٨٨٧٫١٩٠	٣٤	٣٤
المصادقات المرسلة	٩٢١٦٠٥٫٣٧٠	٥١٣٦٩٥٫٣٤٠	١٣	١١
نسبة المصادقات المرسلة في أرصدة آخر الفـــــــترة	٪٩١	٪٩٦	٪٣٨	٪٣٥
المصادقات المستلمة وافق عليها أصحاب الحسابات	٤٣٥٣٤٤٫٦٥٠	٣١٤١٨٩٫٤٦٠	٤	٤
اعترض عليها أصحاب الحسابات				
نسبة المصادقات المستلمة الى المرسلة .	٪٤٧٫٢	٪٦١٫٢	٪٣٠٫١	٪٣٦٫٤
الاجراءات البديـلة				
حسابات المدينين الذيـــن لم يستجيبوا للمصادقـــات	٣٣٣٢٥٠٫٨٨	١٠١٩٠٥٫٤٦٠	٦	٥
حسابات المدينين الذين لم يتم التمكن من استقصاء أرصدتهم .	١٥٣٠٠٩٫٨٤٠	٩٧٦٠٠٫٤٢٠	٣	٢
	٤٨٦٢٦٠٫٧٢٠	١٩٩٥٠٥٫٨٨	٩	٧
نسبة الحسابات التي لم يتـــم الحصول على مصادقات لها .		٪٣٨٫٨		٪٦٣٫٦
مجموع الحسابات التي تـــم التحقق منها .	٩٢١٦٠٥٫٣٧٠	٥١٣٦٩٥٫٣٤٠	١٣	١١
اجمالي النســبة	٪١٠٠	٪١٠٠	٪١٠٠	٪١٠٠

شكل رقم (٢٠/٢)
مصادقة حسابات المدينين

شركـــة ٠٠٠٠٠٠٠
العنـــوان

التاريخ / /

السيد المحترم : مدير شركة ٠٠٠٠
تحية طيبة وبعد ،،
برجاء التكرم باعتماد رصيد حسابكم الجارى لدينا ـ الموضح ادناه وارســـال مصادقتكم الى مكتب المحاسب القانونى ٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ وعنوانه ٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠

والذى يقوم بمراجعة القوائم المالية لشركتنا ، تلك المصادقة لا تعتبـــر مطالبة بالسداد ٠

رصيد حسابكم المدين طبقا لسجلاتنا فى / / مبلغ مليم جنيـــه
( )

مرفق طيه مظروف معنون عليه باسم المراجع والمحاسب القانونى وعنوانه ٠

اسم المدير المالى ٠٠٠٠٠
توقيع المدير المالى ٠٠٠٠٠

الرصيد الموضح باعلاه يعتبر صحيحا

الرصيد الموضح بأعلاه يعتبر غير صحيح وصحته كما يلى :

التوقيع :
الوظيفة :
التاريخ : / /

شكل رقم (٢١/٢)
المصادقة السلبية لحسابات المدينين

الرجاء فحص رصيد حسابكم الموضح أدناه - حتى تاريخه بعناية - ولا داعى للرد على هذا الطلب اذا كان الرصيد يتفق مع ماهو موجود بسجلاتكم أما اذا كان يختلف فالرجاء اخطار المراجع مباشرة بأية فروق ، وذلك باستيفاء ذلك النموذج ثم توقيعهواعادته فى ظرف مغلق للمراجع .

رقم الحساب	حتى تاريخه	وصف الحساب	القيمة

الرجاء تبيان أية فروق مباشرة الى

.... المحاسب القانونى

السادة : المعلومات أعلاه غير صحيحة كما هو موضح فى الجانب المقابل .

التوقيع : ....

الاسم : .... التاريخ / /

لا داعى للرد اذا كانت المعلومات الموضحة أعلاه صحيحة	ليست هذه مطالبة بالسداد

يتم تحديد اجراءات المراجعة البديلة لمتابعة الارصدة التى لم يتسلم ردود بشأنها ، تبعا للظروف الا انها يجب أن تشتمل عادة على خطوة أو أكثر من الخطوات التالية :

- مطابقة الارصدة أو الفواتير التى اختيرت للمصادقة عليها مع المتحصلات النقدية واشعارات السداد بتاريخ لاحق .

حين ينبغى على المراجع استخدام طلبات المصادقة الايجابية دون السلبية بالنسبة لجميع حسابات المدينين الهامة بذاتها (وهى طلبات تستخرج اجابة مباشرة من كافة الاطراف الخارجية عن بيانات قدمت بواسطة العميل ، وهذا الشكل هو الاكثر شيوعا للمصادقات) ، ويجب على المراجع أن يتبع كافة طلبات تلك المصادقات التى لم يصله عنها رد حتى يقتنع بصحة أرصدة الحسابات كما وردت فى دفتر الاستاذ الفرعى أو اعداد تسوية لتصحيح هذا الرصيد .

وقد يتمثل الفرق بين أرصدة الحسابات كماوردت فى دفاتر العميل وأرصدتها التى اعتمدها المدينون على طلب المصادقات فى بضائع مشحونة الى العميل ولم تصله بعد أو متحصلات نقدية أرسلها العميل بالبريد ولم تصل بعد للشركة ، ويجب أن يهتم المراجع فى تلك الحالات بالتأخر فى تسجيل المقبوضات النقدية بالجانب الدائن مع حسابات المدينين ، فان تأجيل تسجيل المقبوضات من المدينين لفترات طويلة قد يؤدى الى وقوع نوع من التلاعب يعرف باسم تسوية التلاعب فى حسابات المدينين على حساب بعضها البعض أو مايعرف بالاحلال Lapping ويدبر ذلك التلاعب بواسطة الشخص الذى يتسلم النقدية من المدينين سدادا لارصدة حساباتهم وعدم ايداعها بحساب البنك ، وبالتالى عدم تسجيلها مؤقتا بالجانب الدائن من حساب المدينين ، وعند تسلم النقدية فى وقت لاحق من عميل آخر سدادا لرصيد حسابه يتم اثبات تلك النقدية بالجانب الدائن لحساب العميل الاول والتى سبق أن اختلسها المختص بتسليم النقدية بدلا من حساب المدينين الذى أرسل تلك النقدية — من هنا كان أهمية وضرورة الفصل بين استلام النقدية وتداولها ومسئولية التسجيل بالدفاتر المحاسبية .

ـ مطابقة أرصدة البنود المختارة مع المستندات المؤيدة الصحيحة ، مثل الفواتير التى لم تسلم وأذون التسليم ٠

أما بالنسبة لمصادقات أوراق القبض فتكون فى شكل خطاب يرسل الى الشخص الذى وقع على صك الاذن طالبا فيه اعتماد صحة الرصيد الفعلى للدين ، ومقدار الرصيد غير المدفوع حتى تاريخ القوائم المالية ، ومعدل الفائدة ومقدار ايرادات الفوائد تحت التحصيل حتى تاريخ القوائم المالية ، وبالطبع لا ضرورة لارسال مثل تلك المصادقات اذا استطاع المراجع الحصول على أوراق القبض نفسها لفحصها والتحقق من صحتها ٠

وأخيرا يمكن القول بأن اجراءات المصادقات توفر دليل اثبات يحقق ثلاثة أهداف من أهداف عملية المراجعة هى :

ـ الوجود Existence ـ أى أن حسابات المدينين المسجلة موجودة فى تاريخ فترة الميزانية العمومية ٠

ـ الحقوق Rights ـ أن حسابات المدينين تعتبر أحد حقوق الشركة محل المراجعة (أى أن حسابات المدينين لم يتم بيعها أو رهنها) ٠

ـ التقييم Valuation ـ أى أن حسابات المدينين قد تم التقرير عنها فى القوائم المالية بالقيمة الملائمة والصحيحة ٠

<u>اختبار استقلال الفترة المالية</u> : Test cutoff

يوفر اختبار قطع المبيعات دليل اثبات اضافى على الوجود أو الحدوث والاكتمال ، حيث يجب أن يوجه المراجع اهتمامه نحو التأكيد من تسجيل العمليات المحاسبية فى الفترة المالية التى حدثت فيها تلك العمليات تمشيا مع مبدء المقابلة أو المضاهاة Matching principle والفترة المحاسبية المتعارف عليها ، ويطلق اسم مبدأ تحقق الايرادات على تلك النقطة التى يعترف فيها بايرادات الفترة ٠

ففى حالة المبيعات يفترض بصفة عامة اتمام عملية اكتســاب الايــرادات وخلق الحق القانونى على المشترى عندما تنقل اليه ملكية الاصــل (البضائع) ، وعلى ذلك يكون من الضرورى للمراجع أن يفحص مستندات شحن البضائع المبيعة والمرسلة الى المشترى قرب نهاية الفترة المالية موضع المراجعة حتى يمكنــه التحقق من تسجيل هذه المبيعات فى الفترة المالية الصحيحة • وبناء عليــه يجب توخى العناية فى فحص المبيعات المسجلة بالدفاتر قرب نهايــة الفتــرة المالية والتى لم يتم شحنها الا بعد انتهاء هذه الفترة ، ومن أفضل الاختبارات المستخدمة فى هذه الحالة هو اجراء فحص مستندى للمبيعات المسجلة فــى نهاية يومية المبيعات مع مستندات شحن البضاعة المباعة ، فيكون هناك مغالاة فى قيمة المبيعــات اذا ماشحنت البضاعة المباعة والمسجلة بيومية المبيعات بنهاية الفترة المالية فى بداية العام التالى للفترة المالية محل المراجعة •

وبخصوص تحصيل أرصدة حسابات المدينين فيجب أن يفحص المراجــع مستندات المقبوضات النقدية المستلمة بالقرب من نهاية الفترة المالية موضـــع المراجعة للتأكــد من صحة الفترة التى سجلت فيها تلك المتحصلات بالجــانب الدائن من حسابات المدينين •

ومن الاهمية بمكان الاشارة الى آثار أخطاء تسجيل العمليات فــى الفترة المالية الصحيحة على المبيعات والتى ستوءثر على صافى الدخل وأرصــدة حسابات العملاء ، ويعتمد مدى أثر هذا الخطأ على ما اذا كان هناك خطــأ مقابل فى تسجيل تكلفة المبيعات ، فاذا سجلت قيمة مبيعات الفترة التاليــة للفترة موضع المراجعة بالخطأ ضمن ايرادات الفترة محل المراجع ، فيترتــب على ذلك مغالاة فى كل من قيمة صافى الدخل وحسابات المدينين تبلغ قيمتهــا قيمة المبيعات بالكامل وهكذا •• بعبارة أخرى يجب على المراجع أن يتحقــق ليس فقط من صحة الفترة المالية التى سجلت فيها قيمة المبيعات وتكلفتها على حدة ، بل كذلك من صحة مقابلة الايرادات بتكلفة البضاعة المبيعة فى الفترة المالية الصحيحة •

مراجعة امكانية تحصيل حسابات المدينين :

Review of collectibility of receivables.

على الرغم من أن الاجراءات والسياسات الخاصة بمراجعة طلبات الائتمان قدتم الموافقةعليها، الاأن المنشأة لايمكنها الغاء المخاطر الخاصة بعدم تحصيل بعض حسابات المدينين ؛ ونتيجة لذلك فان التقييم الملائم لحسابات المدينين عادة ماتكون أقل من مجموع أرصدة حسابات المدينين القائمة ، ويتم ذلك عن طريق مراجعة قابليتها للتحصيل مع تحديد كفاية مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها .

يتم الحصول على دليل اثبات القابلية للتحصيل من خلال فحص قائمة آجال حسابات المدينين ، والمناقشات مع موظفى قسم الائتمان ، مراجعة التحصيلات التى تتم بعد تاريخ الميزانية .

يجب على المراجع أن يقوم بتقييم كافة وسائل الاثبات المختلفة التى يمكن استخدامها فى تقييم معقولية وملاءمة وكفاية المخصصات اللازمة لحسابات المدينين المشكوك فى تحصيلها .

اجراء الفحص التحليلي : **Perform analytical review**

بوجه عام يتمثل دور الفحص التحليلى فى توجيه انتباه المراجع الى تلك الحسابات أو الارصدة التى تبدو غير عادية (أو شاذة) أوغير معقولة، ومن ثم فهى قد تستلزم اختبارات تحقق اضافية للتفاصيل additional substantive tests of details

لذلك يمكن أن تستخدم اجراءات الفحص التحليلى داخل دورة حسابات الايرادات والمتحصلات بهدف :

أ — تحديد الحسابات التى تبدو معقولة — بمعنىأنها تسير مثل المتوقع لها ومن ثم فهى لا تستلزم أى اختبار اضافى .

ب — تحديد الحسابات التى تبدو غير معقولة أو شاذة — بمعنى أنها لا تسير مثل المتوقع — من ثم فهى تستلزم اختبار اضافى بخلاف المدى المخطط للاختبارات .

فى حالة المبيعات وحسابات المدينين يمكن للمراجع أن يستخدم أى أو كل من اجراءات الفحص التحليلى التالية :

- مقارنة المبيعات ونسبة مجمل الربح شهريا وسنويا بغرض تحديد المغالاة أو التدنية المحتملة لقيمة المبيعات ٠
- مقارنة فئات أو مجموعات آجال أو أعمار حسابات المدينين (على سبيل المثال أقل من ٣٠ يوم ، من ٣١ يوم حتى ٦٠ يوم ٠٠٠ الخ) والحسابات غير القابلة للتحصيل كنسب مئوية من حسابات المدينين لسلسلة من السنوات بغرض اختبار معقولية مخصصات الديون غير القابلة للتحصيل ٠
- مقارنة الديون المعدومة الفعلية مع مصروف الديون المعدومة المسجلة لسنوات سابقة بغرض اختبار معقولية مخصصات الديون المعدومة فى السنة الحالية ٠

وبطبيعة الحال فان أيا من اجراءات الفحص التحليلى السابقة لن تكتشف بالضرورة التحريفات الجوهرية ، وانما بالاحرى فان تلك الاجراءات سوف توجه عناية المراجع للحسابات أو الارصدة التى تستلزم استفسارات اضافية أو اختبارات تحقق اضافية للتفاصيل ٠

مراجعة عرض (تصوير) والافصاح بالقوائم المالية :

Review financial statement presentation and disclosure.

يجب على المراجع أن يحدد ما اذا كانت حسابات المدينين ، أوراق القبض وكافة حسابات المدينين الاخرى وحسابات المبيعات المرتبطة بها قد تم تبويبها ووصفها والافصاح عنها طبقا لمبادىء المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما ٠

عادة مايتم تبويب حسابات المدينين وأوراق القبض كأحد عناصر الاصول المتداولة أو غير المتداولة ، وذلك اعتمادا على شروط الدفع ، (حيث تعتبر ضمن الاصول المتداولة اذا كان يتوقع تحصيل أرصدتها خلال دورة تشغيل

واحدة أو سنة مالية أيهما أطول وفيما عدا ذلك تعتبر ضمن الاصول الطويلة الاجل) ، كذلك يجب أن تظهر قيمة تلك الحسابات عند قيمتها الصافية القابلة للتحقق . Net realizable value ، كما يجب الفصل بين حسابات المدينين التجارية عن غير التجارية (مثل الحسابات المدينة للمديرين والعاملين) • يجب أن يتم الافصاح عن كافة المعلومات الجوهرية فى القوائم المالية أو فى ملاحظات مرفقة بتلك القوائم • يجب أن تتضمن تلك الافصاحات — على سبيل المثال — المعلومات المرتبطة بالحسابات المقدمة كضمان لقروض داخل أقواس بالميزانية أو ضمن الملاحظات المرفقة بها •

٢/٢/٣/٢ أرصدة النقدية : Cach balances

يوضح شكل رقم (٢/٢٢) برنامج ممثل لاختبارات التحقق التى يمكن تطبيقها لارصدة النقدية فى نهاية الفترة المالية ، حيث يتم تحديد أهداف المراجعة المرتبطة ، فيما يلى مناقشة لكل من تلك الاجراءات الموضحة •

شكل رقم (/٢٢)

اختبارات التحقق الاساسية لارصدة النقدية

أهداف المراجعة	الاجراءات
الوجود الحقوق التقويم	١ — اجراءات مصادقات لارصدة النقدية فى نهاية السنة مع كافة البنوك •
التقويم	٢ — التحقق من الدقة الحسابية لارصدة النقدية المسجلة : أ — جمع أعمدة يومية النقدية • ب — تتبع الاجماليات حتى الاستاذ العام وحتى مطابقات وتسويات البنك المعدة بمعرفة العميل •

جـ ــ اختبار النقدية فى الخزائن .

الوجـود الاكتمـال التقويـم	٣ ــ اختبار استقلال الفترة المالية : أ ــ الحصول على كشوف البنك فـى نهاية الفترة (متضمنة الشيكـات الملغاة ، ايصالات الايـداع والاستفسارات الدائنة والمدينـة الاخرى . (١) التحقق من دقة كشـوف البنك عن طريق مقارنـة الشيكات الملغاة وايصـالات الايداع والمذكرات الاخـرى المدينة والدائنة الموضحـة بالكشف . (٢) فحص المعلومات (عـلى سبيل المثال التواريـخ والقيم) على كشوف البنك القاطعة وتتبعها حتى بنود المطابقة فى تسوية البنـك فى نهاية العام وحتى قيود اليومية فى يومية النقديـة . ب ــ مطابقة أرصدة النقدية المسجلة مع مصادقات البنك .
العـرض والافصـاح	٤ ــ مراجعة القوائم المالية لتحديـد ما اذا اذا كانت : أ ــ أرصدة النقدية قد تم عرضهـا ووصفها بشكل صحيح أم لا . ب ــ الافصاحات تعتبر كافية أم لا .

المصادقـــــات : **Confirm cash balances**

تستخدم المصادقات لارصدة النقدية بالبنوك ، وعادة مابوجد خطــــاب نمطى للمصادقات على الارصدة لدى البنوك (ينظر شكل رقم ٢/٢٣) ، وفى حالات معينة قد يلزم اعداده بحيث يناسب الظروف • ويجب أن يتلقى البنـك تلك الخطابات قبل انتهاء الفترة المالية للعميل باسبوع واحد على الاقل لاعطاء مهلة كافية للحصول على البيانات المطلوبة •

ويلزم الحصول على تفويض كتابى من العميل عادة قبل أن يقوم البنـك بالرد ، ويمكن أن يدخل تفويض العميل ضمن خطاب البنك النمطى أو يصـدر منفردا مثل :

تحية طيبة وبعد :

تقرير البنك لاغراض المراجعـة

لاغراض مراجعة الشركة ، نفوضكم بموجب هذا فى الافصاح عـــــن المعلومات ، التى قد يحتاجها مراجعونا ••••••• (اسم المكتب وعنوانه) من وقت لاخر بشأن جميع حساباتنا لديكم والتعاملات المتعلقة بها •

ويظل ذلك التفويض ساريا حتى يتم الغاوءه •

وتفضلوا بقبول وافر الاحترام ، ،

التحقق من صحة الدقة الحسابية: **Verify mathematical accuracy**

لاغراض اختبار تقويم الارصدة النقدية المسجلة من ناحية الدقة الحسابية فان المراجع يقوم باعادة العمليات الحسابية (جمع الاعمدة) الاجماليات المحسوبـة فى يومية العمليات النقدية وكذلك مذكرات مطابقة أو تسوية البنوك فى نهايـــة السنة • يتم مقارنة اجماليات اليومية على اجماليات مطابقة البنكويتم التتبع حتى ترحيلاتها الى الاستاذ العام •

شكل رقم (٢/٢٣)
مصادقة بنـــــــك

(مطبوعات المؤسسة)

السيد/ مدير بنك ......

(التاريخ)
(الرقم الاشارى)

تحية طيبة وبعد ،،

طلب شهادة البنك لاغراض المراجعة
شركة .... (العميل)

طبقا لتعليمات عميلكم المذكور اعلاه والمبينة
١ — أدناه
٢ — فى الخطاب المرفق — اشطب حسب الحالة
٣ — فى الخطاب المؤرخ ..الموجود لديكم

رجاء موافتنا — بصفتنا مراجعو عميلكم ولغرض عملنا ، ودون الدخول فى علاقة تعاقديــة معنا — بالبيانات المطلوبة فى الملحق المرفق بهذا الخطاب فيما يتعلق بمعاملاتهم مع فركــم فى نهاية عمل يوم ... ، وبالنسبة للبنود ٢،٤،١٠ خلال الفترة من ....

بالنسبة لكل بند رجاء ذكر أى عوامل قد تفيد اكتمال ردكم ، واذا لم يكن هناك شئ يذكر ، فيرجى كتابة " لايوجد" .

ونرفق طيه نسخة اضافية من هذا الخطاب ، وسيكون من المفيد بصفة خاصة أن يتـم الرد فى تلك النسخة فى المكان المخصص (مدعما بمرفقات اضافية مختومة ومعتمدة من البنك فـى حالة عدم كفاية المساحة المخصصة) . واذا رأيتم ضرورة تقديم البيانات على نموذج آخـــر ، فيرجى اعادة صورة الخطاب مع الرد .

من المعلوم أن أى ردود تقدم تعامل بسرية تامة .

وتفضلوا بقبول وافر التحية ،

توقيع المؤسسة
نصرح لكم بالافصاح عن جميع البيانات التى يطلبها مراجعونا عن شركة .... (العميل)

________	موقع طبقا للتفويض	) يستكمل فقط
	لادارة حساب العميل	) فى حالة استخدام
________	لدى البنـــــك	)الطريقة عاليــه

(المفوض بالتوقيع)

ملحـــــق

البيـانات المطلوبة	الــــرد

حسابات بنكيـــة

١ ـ رجاء ذكر اسماء جميع الحسابات (بما فيهـا حســابات الودائع) سواء ...... (بالعملة المحلية) أو بأى عملة ضأخرى ، مع ذكر أرقام الحسابات وأرصدتها ، بما فى ذلك الارصدة الصفرية :

أ ـ حيثما يكون الحساب باسم العميل وحده •

ب ـ حيثما يكون الحساب باسم العميل أو بالاشتراك مع أطراف أخرى •

جـ ـ حيثما يكون الحساب باسم النشاط •

ملاحظـــــات :

ـ حيثما تكون هناك أية قيود على الحساب (مثـل الحجز التحفظى أو أمر من المحكمة بعدم التصرف) أو اعتبارات تتعلق بالرقابة على النقد • فيجب ذكر هذه البيانات •

ـ حيثما يكون التفويض الذى بموجبه تقدم هـــــذه البيانات لايشمل أية حسابات مشتركة مع أطـــراف أخرى ، فيرجى الرجوع الى العميل للحصول عـــلى التفويض المطلوب من الاطراف الاخرى • اذا كـــان هذا التفويض لاينتظر استلامه قريبا فيرجى ذكر ذلك•

٢ ـ أسماء وتاريخ اقفال جميع الحسابات التى أقفلت خلال الفترة•

٣ ـ المبالغ المستحقة ولم يتم تحميلها أو اضافتها فى التاريـــخ أعلاه بخصوص :

أ ـ المصاريف البنكية (بما فى ذلك عمولة الارتباط)•

ب ـ الفوائـــــد

٤ ـ قيمة الفوائد المحملة خلال الفترة اذا لم تبين على حــدة فى كشف حساب البنك •

٥ ـ تفصيلات (التاريخ ونوع المستند والحسابات التى يشملهـا) أى اقرار مقاصة كتابى اما بخطاب خاص بالمقاصة أو ضمـــن مستند آخر •

البيانات المطلوبة | الــــــرد

٦ — تفصيـــلات :

أ — السحب على المكشوف والقروض الواجبة السداد عند الطلب مع ذكر تواريخ الفحص والتسهيلات المتفق عليها ٠

ب — القروض الاخرى مع ذكر تواريخ الفحص والسداد ٠

جـ — تسهيت أخــرى ٠

أصول العميل المرهونة كضمـــان

٧ — الرجا ذكر بيانات هذه الاول بالتفصيل سواء كانت مرهونة لدى البنك بصفة رسمية أو لا ٠ واذا كانت مرهونة بصفة رسمية فاذكر تفاصيل الضمان ونوع الرهن ٠ واذا كـــان الضمان محدود القيمة أو خاص بقرض معين أو اذا كـــان هناك — حسب معلوماتكم — رهن سابق مماثل من الدرجة الاولى أو من الدرجة الثانية فيرجى توضيح ذلك ٠

اذا كانت مرهونة رهنا غير رسمى ، وضح طبيعة حصة البنك فيها مقابل الضمان ٠

سواء اتخذت اجراءات رهن رسمى أم لا ، اذكر تفصيلات أى تعهد مقدم للبنك بشأن أى أصل من الاصول ٠

أصول العميل الاخرى المرهونة

٨ — وضح بالتفصيل بيانات أصول العميل الاخرى المرهونـــة ، بما فى ذلك شهادات الاسهم ٠ مستندات الملكية والعقـــود وأية أشياء أخرى مدرجة فى سجلات الاصول المرهونة لديكم ٠

٩ — جميع الالتزامات المحتملة مثل :

أ — اجمالى الكمبيالات المخصومة للعميل مع حـــــق الرجوع ٠

ب — التاريخ واسم المستفيد والمبلغ وبيان موجز لايـــة ضمانات أو تأمينات أو تعويضات مقدمة لكم من العميل لصالح الغير ٠

البيانات المطلوبـة :   الـــرد

جـ ـ التاريخ واسم المستفيد والمبلغ وبيان موجـــز لايـــة ضمانات أو تأمينات أو تعويضات مقدمة منكم نيابـــة عن العميل مع بيان الحالات التى يكون فيها حـــق الرجوع على العميل و/أو الشركة الام أو عـلى أى شركة أخرى فى المجموعة ٠

د ـ اجمالى الكمبيالات المقبولة ٠

هـ ـ الاجمالى ٠٠٠٠ (بالعملة المحلية) المعادل لعقود مبادلة النقد الاجنبى الاجلة القائمة ٠

و ـ اجمالى الالتزامات القائمة بموجب اعتمادات مستندية ٠

ز ـ أخرى ـ برجاء التوضيح تفصيلا ٠

بيانات أخـــرى

١٠ـ قائمة بالبنوك الاخرى أو فروع بنككم أو الشركات الشقيقـة حيثما تكونون على علم بنشوء علاقة خلال الفترة ٠

١١ـ قائمة بالاشخاص الذين لهم حق التوقيع وحدود سلطاتهـــم (ان وجدت) فى التوقيع ٠

(الختم الرسمى للبنك)

(المفوض بالتوقيع)

(الوظيفـــة)

اختبار استقلال الفترة المالية : Test cutoff

اختبار تسجيل النقدية فى الفترة المالية الصحيحة ترتبط بشكل وثيق مع أهداف المراجعة الخاصة بالوجود والاكتمال ، بوجه عام تتضمن مطابقة التوثيق الداخلى أو الخارجى المرتبط بأرصدة النقدية مايلى :

ـ التوثيق الداخلى : يوميات العمليات النقدية ، الاستاذ العام ومذكرات مطابقة البنك ٠

ـ التوثيق الخارجى : كشوف البنك فى نهاية السنة ، كشوف البنك القاطعة، ومصادقات البنك ٠

يستلزم البند الثالث (أ) من برنامج المراجعة الذى تم تصويره فى الشكل رقم (٢/٢٢) أن يتم الحصول على الكشوف القاطعة لكل حساب بواسطة المراجع مباشرة من البنك ، تلك الكشوف لا تمثل كافة العمليات المالية المرتبطة بالشهر كما هو الحال لمعظم كشوف حساب البنك، وانما هى بالاحرى تمثل عمليات (شيكات ، ايداعات واشعار مدينة ودائنة مختلفة) خاصة بفترة مالية قصيرة بعد نهاية السنة (على سبيل المثال أسبوع أو عشرة أيام) وتستخدم أساسا للتحقق من مطابقة البنود التى تظهر فى مطابقات البنك المعدة عن طريق العاملين المسئولين بالشركة ٠ على سبيل المثال عادة ما تتضمن مطابقات البنك فى نهاية السنة ودائع بالطريق وشيكات محررة لم تصرف بعد من البنك لايمكن التحقق منها الا عند استلام كشوف البنك لشهر يناير فى أوائل شهر فبراير ، ترسل تلك الكشوف القاطعة مباشرة للمراجع عن طريق البنك من ثم فهو يمثل دليل اثبات خارجى يستلم من طرف ثالث بدلا من دليل اثبات خارجى يستلم عن طريق العميل ٠

يجب أن يتم مقارنة الشيكات الفردية ، وايصالات الايداع والاشعارات المدينة والدائنة المرفقة مع كل كشف قاطع مع كل حركة مدينة أو دائنة فى الكشف للتحقق من صحة ودقة الكشف ، كل بند فى ذلك الكشف يجب أن يتم تتبعه بعد ذلك حتى مطابقة البنك فى نهاية السنة وحتى يومية العمليات النقدية ٠ يجب أن يتم فحص تواريخ القيود وقيمتها فى هذه اليومية للتحقق

من أن كافة المتحصلات والمدفوعات فى نهاية السنة قد تم تسجيلها فى الفترة الصحيحة • تهدف هذه الاختبارات الى اكتشاف التأخير فى تسجيل المدفوعات النقدية بهدف تقديم موقف نقدى مرغوب فيه فى الميزانية العمومية •

كذلك يتم تضمين مذكرات مطابقة البنك المعدة بمعرفة العميل ضمن أوراق عمل المراجعة باعتبارها دليل اثبات لاختيار استقلالية الفترة المالية • يصور الشكل رقم (٢/٢٤) مذكرة مطابقة البنك فى نهاية السنة ، يلاحظ أن المطابقة تعدل كل من الارصدة البنكية والدفترية ، وتثمر عن رصيد نقدى حقيقى فى تاريخ محدد •

ويمكن عمل مذكرة التسوية أو المطابقة بثلاثة طرق :

١ — البدء برصيد النقدية بكشف البنك للوصول الى رصيد النقدية بالدفاتر•

٢ — البدء برصيد النقدية بالدفاتر للوصول الى رصيد النقدية بكشف البنك•

٣ — البدء برصيدى النقدية بكشف البنك ودفاتر الشركة للوصول الى الرصيد الحقيقى للنقدية والذى يجب أن يظهر فى الميزانية العمومية •

غالبا مايقوم المراجعون الداخليون باعداد نموذج نمطى للمطابقة يطلق عليه بدليل اثبات رصيد النقدية A proof of cash مرة أو أكثر من مرة أثناء السنة للتحقق من امكانية الاعتماد على المطابقة الشهرية للبنك ، فى حين تركز المطابقة الشهرية للبنك على الارصدة النقدية فحسب ، فان دليل النقدية يركز على كل من الارصدة والمعاملات • يصور الشكل رقم(٢/٢٥) — دليل اثبات النقدية من أربعة أعمدة لشهرين متعاقبين (شهر نوفمبر، ديسمبر ١٩٩١) ، يقوم دليل اثبات النقدية بتعديل كل من الارصدة البنكية والدفترية (مثل مذكرة تسوية أو مطابقة البنك) وينتج رصيد نقدى حقيقى لشهرين متعاقبين وليس تاريخ محدد واحد •

<u>مراجعة التبويب والعرض والافصاح فى القوائم المالية</u> :

يجب أن يقوم المراجع بتحديد ما اذا كان أرصدة النقدية قد تم تبويبها ووصفها والافصاح عنها طبقا لمبادىء المحاسبة المتعارف عليها •

شكل رقم (٢/٢٤)

مذكرة مطابقة أو تسوية البنك

قائمة معـــــدة
بمعرفة العميــــل

التاريخ ١٩٩٢/١٢/٣١

شركة -------

مذكرة تسوية البنك فى ١٩٩١/١٢/٣١

رصيد البنك فى ١٩٩١/١٢/٣١ ١٧٥٥١ر٧١٠ جنيه (ب)

يضـاف :

— ايداعات فى الطريق ١٥٧٨ر١٤٣ج (جـ)

— شيكات مسحوبة عن طريق (أ)

حملت الى (ب) عن طريق البنك بالخطأ ٢٧٥ ر — ج (د)

١٨٥٣ر١٤٣

يخصـــم :

شيكات محررة لم تصرف بعـد :

رقم الشيك	التاريخ	القيمة
٥٧٧٥	١٢/٢٤	١٤٣١ ر — ج (هـ)
٥٧٧٦	١٢/٢٦	١٥٦ر٠٥٠ (هـ)
٥٧٧٩	١٢/٢٦	١٨١ر٠٢١ (هـ)
٥٧٨٠	١٢/٢٧	٢١٦٩ر٥٤٠ (هـ)
٥٧٨١	١٢/٢٩	١٠٨٩ر١٧٦ (هـ)
٥٧٨٥	١٢/٣٠	١١٩١ر٢٤٠ (هـ)

٦٧١٨ر٠٢٧ ج

رصيد البنك المعدل فى ١٩٩١/١٢/٣١ ١٢٦٨٦ر٨٢٦ج
(أ)

رصيد البنك الدفترى فى ١٩٩١/١٢/٣١ ١٣٢٤١ر٣٨٦جنيه (م)

يخصـــم :

— مصروفات بنكيـة ٢٨ر٥٠٠ج (ب)

— شيكات من شركة (أ) مودعة فى ١٢/١٥ وارتجعت لعدم كفاية الرصيد فى ١٢/١٨ ٥٢٦ر٠٦٠ (ب)

٥٥٤ر٥٦٠

رصيد البنك الدفترى المعدل فى ١٩٩١/١٢/٣١ ١٢٦٨٦ر٨٢٦ ج
(أ)

(أ) يتم تجميع الاعمدة .
(ب) متفقة مع كشف حساب البنك فى ١٩٩١/١٢/٣١ .
(جـ) متفقة مع كشف حساب البنك القاطع ومع يومية المتحصلات النقدية .
(د) متفقة مع كشف حساب البنك القاطع .
(هـ) متفقة مع كشف حساب البنك القاطع والى يومية المدفوعات النقدية .
(م) متفقة مع الاستاذ العـام .

كما يجب أن تفصل القيم التى تم عرضها كرصيد للنقدية تحت قسم الاصـول المتداولة فى قائمة المركز المالى عن رصيد النقدية بالخزينة أو البنـوك ، مـع ملاحظة أن مايرد تحت بند النقدية يجب أن لاتكون عليها قيود خاصة بالسحب .

يجب أن يتم فصل البنود التالية عن بند النقدية وتبويبها فى بنـود مستقلة ، وهى النقدية بالمصارف والتى تمثل وديعة غير قابلة للسحب حـيث يطلب البنك مهلة معينة قبل اتمام عملية السحب ، أى نقدية مخصصة لغـرض معين مثل احتياطى رد السندات أو الانفاق الاستثمارى ، أى مبالغ نقديـة عليها قيود من البنوك نتيجة لاتفاقيات القروض ، وفى بعض الاحيان يمكـن دمجها فى النقدية على أن تذكر فى الملاحظات الملحقة بالميزانية العمومية .

الفصل الثالث

اختبارات مراجعة حسابات دورة النفقات/المدفوعات
(دورة المشتريات والمدفوعات النقدية)
Auditing tests of expenditures/disbursement cycle

فى هذا الفصل يتم دراسة ومناقشة عدة موضوعات رئيسية هى :

١/٣ طبيعة دورة النفقات/المدفوعات وأهداف المراجعة .
٢/٣ أهداف نظم الرقابة الداخلية والاخطاء أوالمخالفات المحتملة .
٣/٣ دراسة المراجع لنظام الرقابة الداخلية فى دورة النفقات والمدفوعات .
٤/٣ العلاقات المتبادلة بين تأكيدات القوائم، وأهداف عملية المراجعة واجراءتها داخل دورة النفقات (المشتريات) والمدفوعات .
٥/٣ أهداف عملية المراجعة واختبارات التحقق الاساسية لحسابات الدائنين .
٦/٣ اختبارات التحقق الاساسية للمصروفات المدفوعة مقدما والنفقات المستحقة .

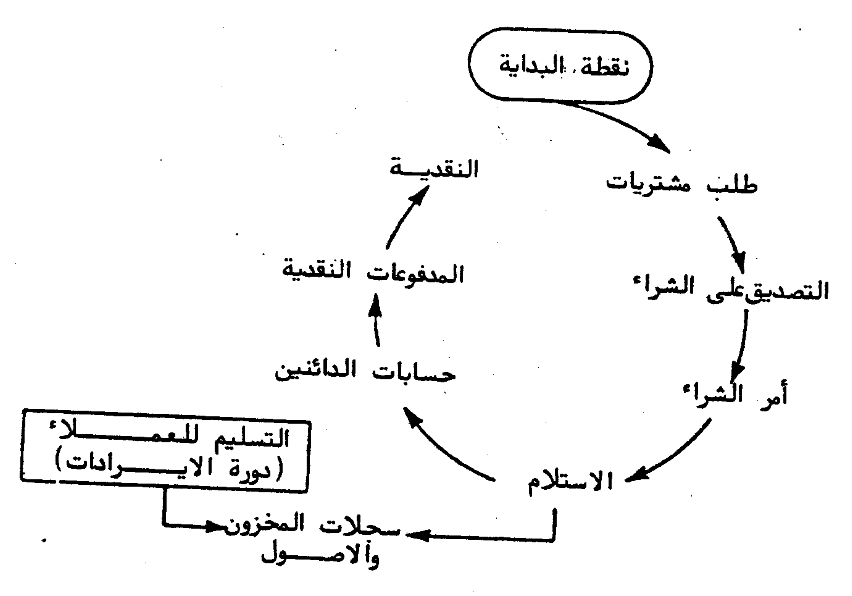
١/٣ طبيعة دورة النفقات والمدفوعات النقدية :
The nature of the expenditure/disbursement cycle.

بوجه عام تتضمن دورة النفقات والمدفوعات النقدية الانشطة المرتبطة بالحصول على الموارد وسدادها . بعبارة أخرى فان هذه الدورة تركز على تبادل النقدية مقابل اقتناء الموارد غير النقدية مثل المخزون أو الخدمات . ترتبط دورة النفقات والمدفوعات النقدية بشكل مباشر بكل دورة من الدورات الثلاثة الاخرى . ويصور الشكل البيانى رقم (١/٣) العلاقة بين دورة النفقات والمدفوعات بالدورات الاخرى ، حيث تستخدم تلك الدورة الموارد والمعلومات المقدمة عن طريق دورة الايرادات والمتحصلات النقدية ، بينما تقدم الموارد

والمعلومات الى دورتى التمويل والتحويل . فعلى سبيل المثال فان دورة النفقات والمدفوعات قد تستخدم النقدية الناتجة من بيع مخزون المنتجات تامة الصنع (دورة الايرادات والمتحصلات) ، من ناحية أخرى فهى تقوم بصرف النقدية لمواجهة مدفوعات رأس المال والفائدة على الاموال التى تم اقتراضها من المستثمرين أى أن هناك تبادل مع دورة تمويل أسهم رأس المال ، ومن جهة ثالثة فهى تقوم بصرف النقدية الى العاملين والمستخدمين المرتبطين بتصنيع المنتجات التامة (دورة التحويل) .

شكل رقم (٣ / ١)

العلاقة بين دورة النفقات والمدفوعات بالدورات الاخرى



كما يلخص الشكل رقم (٣ / ٢) نطاق دورة النفقات والمدفوعات ، مع تحديد الوظائف الرئيسية للمنشأة والانشطة الممثلة لها ، وقيود اليومية بالاضافة الى النماذج والمستندات المرتبطة .

شكل بيانى رقم (٣ / ٢)

نطاق دورة النفقات والمدفوعات

الوظائف المرتبطة	الانشطة الشائعة	القيود النمطية	النماذج الشائعة
أ ـ يتم شراء الموارد (البضائع أوالخدمات) من البائعين في مقابل الالتزامات التى يجب سدادها .	أ ـ الشراء .	أ ـ قيود الشراء .	أ ـ طلبات الشراء.
ب ـ يتم سداد الالتزامات للبائعين.	ب ـ الاستلام .	ب ـ المصروفات المدفوعة مقدما والمصروفات المستحقة .	ب ـ أوامر الشراء.
	جـ ـ التسجيل .	جـ ـ التسويات .	جـ ـ تقارير الاستلام.
	د ـ السداد (متضمنة التصديق واعداد الشيكات) .	د ـ المدفوعات النقدية.	د ـ فواتير البائعين.
			هـ ـ قسائم التبادل.

هناك وظيفتين رئيسيتين مرتبطتين بدورة النفقات والمدفوعات النقدية هما :

- الحصول على (أو شراء) الموارد من البائعين (والعاملين) فى مقابل مستحقات يجب سدادها .
- سداد الالتزامات والمستحقات الى البائعين والعاملين .

على الرغم من أن تلك الوظائف ترتبط بكل من البائعين (والعاملين) الا أن المؤلف سوف يتناول العاملين والافراد والاجور بالشرح كلا بصفة منفصلة فيما بعد .

تقوم المنشأة بشراء المواد الخام والمهمات والادوات والقيام بالتأمين والدعاية والاعلان ... الخ من أحد البائعين الذين يتم اختيارهم عن طريق مسئولى قسم المشتريات بعد الموافقة على طلب الشراء ، بدوره يرسل أمر الشراء الى البائع ويتم استلام البضائع (ومن ثم يتم اعداد تقرير الاستلام) وتسجيل الالتزام (حسابات الدائنين) ، تستمر دورة النفقات والمدفوعات عندما تصل فاتورة البائع ويتم مضاهاتها مع نسخ تقرير الاستلام ، طلبات الشراء وأمر الشراء .

فى ضوء تلك المستندات يتم اعداد أذون السداد ويتم ارفاق النماذج الخمسة مكونة حزمة مستندية تعتبر أساس السداد النقدى للبائع . يتم الغاء الحزمة المستندية عادة عن طريق تثقيبها عند القيام بالسداد .

يتم اجراء قيود اليومية اللازمة لمختلف العمليات المالية والاحداث المتعلقة بدورة النفقات (المشتريات) والمدفوعات النقدية ، بحيث تتضمن عمليات المشتريات ، المصروفات المقدمة والمستحقة ، المدفوعات النقدية ، والتسويات . هذا وتتمثل النماذج والمستندات الشائعة الاستخدام مايلى :

أ — طلب الشراء: Purchase requisition

وهو عبارة عن طلب مكتوب من أحد الاقسام الى العاملين بالقسم

الاشرافى الداخلى بخصوص طلب الحصول على البضائع موضع الشراء .

ب — أمر الشــراء : Purchase order

وهو طلب مكتوب الى البائع بغرض شراء بضائع .

جـ — تقرير استلام : Receiving report

وهو مستند يحتوى على معلومات خاصة بالبضائع المستلمة من البائع .

د — فاتورة البيـــع : Vendor's invoice

وهو مستند يتضمن معلومات بخصوص البضائع التى يتم شرائها ، وهـــو يمثل اشعار رسمى بخصوص شروط السداد والتاريخ المستحق للسداد .

هـ — مجموعة مستندات أذون السداد : Voucher package

وهى مجموعة من المستندات (طلب الشراء ، أمر الشراء ، تقريـــر الاستلام ، قسيمة التبادل والفاتورة) المرتبطة بعملية الشراء .

وجدير بالذكر يختلف الهيكل التنظيمى واجراءات الرقابة الداخلية مـــن شركة الى أخرى ، على الرغم من أن أنشـطة دورة النفقات (المشتريـــات) والمدفوعات التى تم تحديدها فى شكل (٢/٣) تعتبر شائعة بوجه عــام . وسوف يتم شرح نظم الرقابة الداخلية لدورة النفقات والمدفوعات — فيما بعــد — من خلال مجالين وظيفيين شائعين مرتبطين بتلك الدورة هما : وظيفةالشراء Purchasing function متضمنة وظيفة الطلب ، الاستلام وحسابات الدائنين ، بالاضافة الى وظيفة المدفوعات النقدية ، ترتبط أيضا وظيفة الافراد والاجور والرواتب بدورة النفقات والمدفوعات كما سنناقش فيما بعد .

يصور الشكل رقم (٣/٣) خريطة تنظيمية موضحة أنشطة المشتريـات والمدفوعات النقدية ، بالمثل فان الشكل رقم (٤/٣) وهـو مشتق من الشكل (٣/٣) يحدد أنشطة المشتريات والمدفوعات النقدية الشائعة لتلك الدورة . فيما يلى مناقشة لكل نشاط رئيسى .

١ — الشـراء والانشطة المرتبطة : Purchasing and related activities

يرتبط نشاط الشراء بكافـة طلبات الحصول على البضائع والخدمات من البائعين الخارجيين ، تتضمن البضائع أى شكل من الموارد الملموسة عـــلى سبيل المثال المواد الخام ، المواد والمهمات . بينما تتضمن الخدمات كافـــة الموارد غير الملموسة على سبيل المثال الاعلان والاصلاح والصيانة والتأمـــين ، هذا ويمكن الحصول على البضائع أو الخدمات لاغراض الاستخدام أو الفائدة لاى قسم أو مجال تشغيلى داخل الشركة .

اقتناء (شراء) الموارد من البائعين : Acquision of resources from vendors.

يمكن أن يقدم أى قسم فى الشركة طلب شراء بضائع أو خدمات مـــن البائعين الخارجيين .

يقوم المسئول بالقسم الطالب باعداد طلب شـــراء A purchase requistion والذى يجب تقديمه الى المستوى الادارى الملائم الذى يختص بالموافقة عليه .

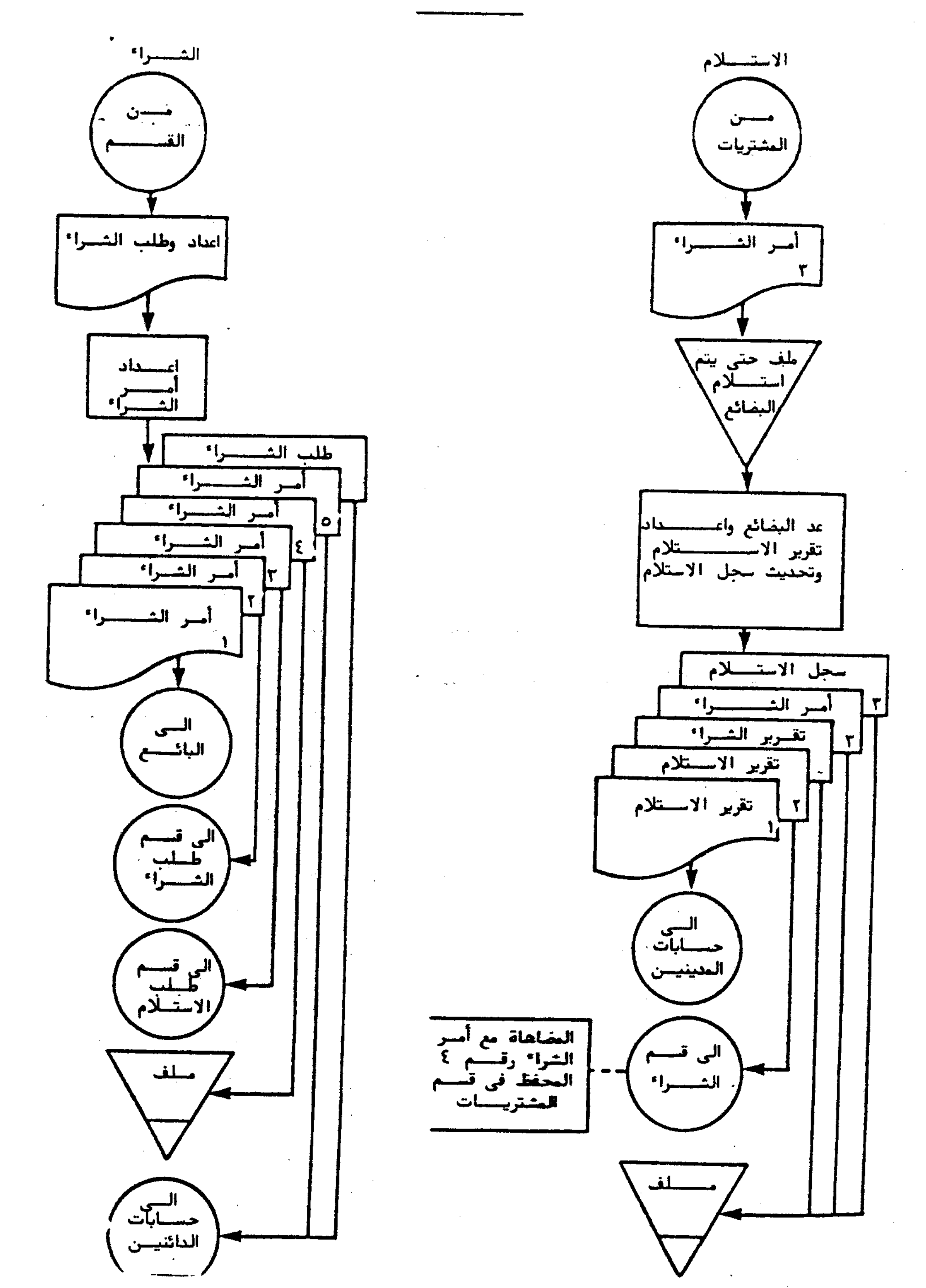
يتم ارسال طلبات الشراء الموافق عليها الى قسم المشتريات حيث يتـم مراجعة طلب الشراء واختيار البائع ومن ثم اعداد أمر الشـــراء a purchase order والذى يصف البضائع أو الخدمات موضع الطلب .

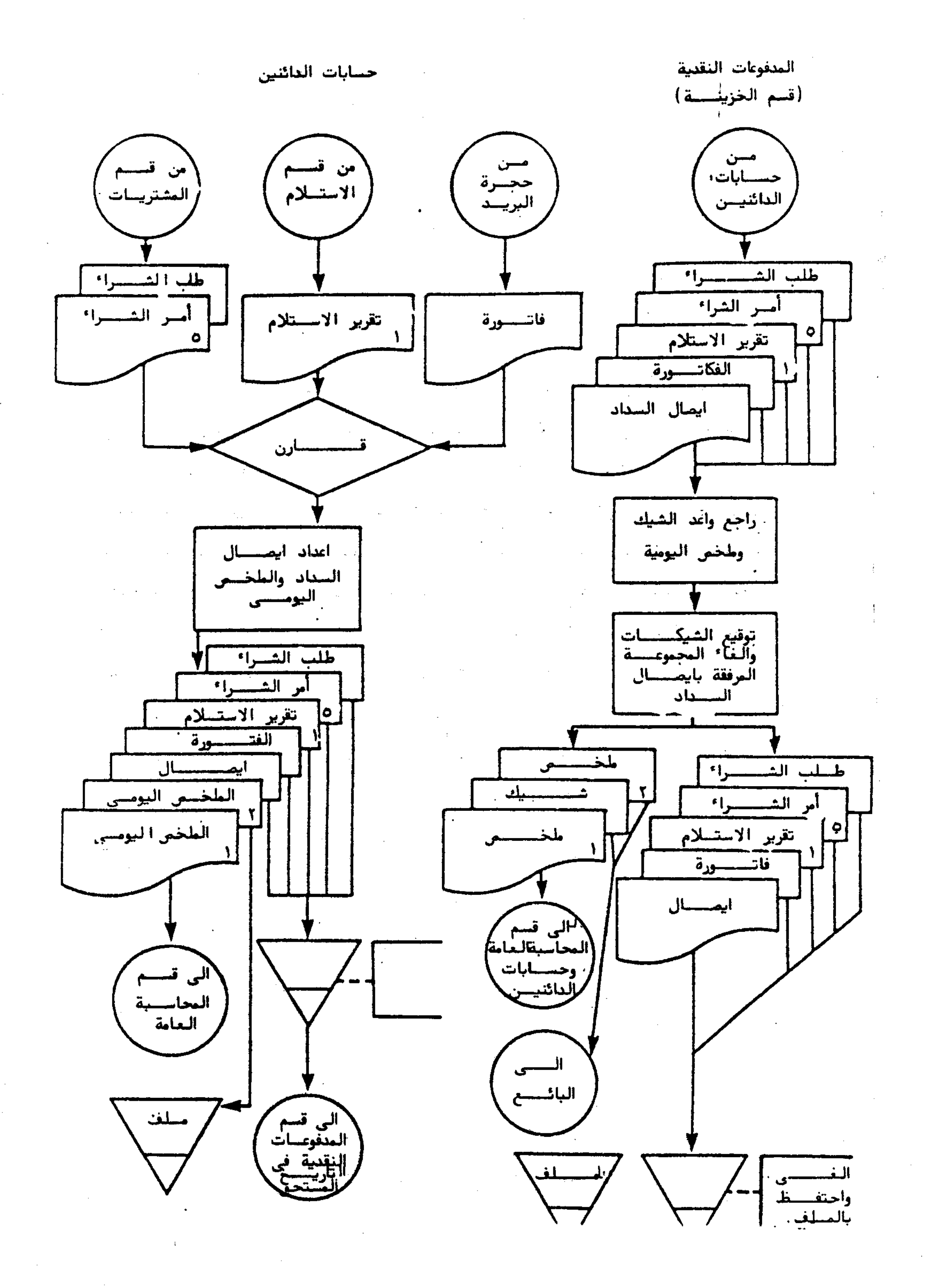
كما يقوم بتحديد السعر ، الكمية والمعلومات الملائمة الاخرى ، عادة مايتم ارسال نسخ من أوامر الشراء الى البائعين كما يوزع على الاقسام الداخلية الملائمة بالشركة على سبيل المثال القسم الطالب ، قسم الاستلام ، قســم حسابات الدائنين كما هو موضح بالشكل رقم (٣/٣) .

يتم استلام البضائع المطلوبة من البائعين عن طريق قسم الاستـــلام reciving departement ، حيث يتم مقارنة البضائع مع ماهو موجود بأمر الشراء ويتم اعداد تقرير الاستـــلام areceiving report

شكل بيانى رقم (٣/٣)

دورة النفقات والمدفوعات النقدية : المشتريات والمدفوعات




المدفوعات النقدية
(قسم الخزينـــة)
حسابات الدائنين
من حسابات الدائنين
من حجرة البريد
من قسم الاستلام
من قسم المشتريات
طلب الشـــراء
أمر الشراء
تقرير الاستلام
الفكاتـــورة
ايصال السداد
راجع واعد الشيك وملخص اليومية
توقيع الشيكـــات والغاء المجموعـــة المرفقة بايصـــال السداد
فاتـــورة
قـــارن
اعداد ايصـــال السداد والملخـــص اليومـــى
الفتـــورة
ايصـــال
الملخـــص اليومـــى
الملخص اليومي
ملخـــص
شـــيك
الى قسم المحاسبة العامة وحسابات الدائنين
الـــى البائـــع
الى قسم المحاسبة العامة
الى قسم المدفوعات النقدية في تاريخ الاستحق
ملف
الغـــى واحتفـــظ بالملف

حيث يجب أن يحتفظ قسم الاستلام بملف تحفظ فيه هذه التقارير ، وحيث يتم ارسال نسخة من ذلك التقرير الى قسمى المشترياتوحسابات الدائنين . وبطبيعة الحال فان نفس الاجراءات سيتم تطبيقها فى حالة شراء الخدمات ، بمعنى أنه يجب أن يتم استكمال التوثيق الملائم للاشارة الى أن الخدمات قد أديت أو استلمت .

يقوم قسم حسابات الدائنين بعمل ملف يتضمن تقارير الاستلام ، مرفقا بها طلبات وأوامر الشراء بالاضافة الى فاتورة البائع ، يستخدم كثير من الشركات شكل معين من نظم التحقق من عملية التسجيل والرقابة على حسابات الدائنين . نمطيا يتم اعداد أذون السداد عن طريقمسئولى قسم حسابات الدائنين والذى بناء عليها يتم استلام فاتورة البيع ، هذا ويتم وضع مجموعة المستندات من اذون السداد ، فاتورة البائع ، تقرير الاستلام ، أمر الشراء بملف قسائم لم تسدد وفقا لتاريخ السداد ، يتم ارسال نسخة منالملخص اليومى لاذون السداد الذى يعد بمعرفة قسم حسابات الدائنين الى قسم المحاسبة العامة لاغراض التسجيل فى سجل اليومية . يتم ترحيل اجماليات العمود فى ذلك السجل (عادة يوميا) الى حسابات الاستاذ العام .

المدفوعات النقدية : Cash disbursements

يجب أن يتم التصديق على المدفوعات النقدية وتنفيذها عن طريق المسئول الذى يعد تقرير بذلك لرئيس الخزينة ، وهو شخص مستقل عنقسمى الشراء والتسجيل طبقا لما تم ايضاحه فى الشكل رقم (٣/٣) ، مجموعة المستندات الموجودة فى ملف القسائم غير المسددة يتم ارسالها عادة قبل استحقاق تاريخ السداد الى رئيس الخزينة .

يجب أن يقوم المسئولين فى قسم الخزينة بمراجعة هذه المجموعة من المستندات للتحقق من الدقة قبل الموافقة على اذون السداد .

بغرض تدنية فرص أو احتمالات الاستخدام غير المصرح به أو المصدق عليه يجب الترقيم المسلسل للشيكات البيضاء ، بالاضافة الى ذلك يجب أن يتم الاحتفاظ بالشيكات الملغاة والمسائلة عنها ، كما يجب أن تتم الرقابة على الشيكات غير المستخدمة ، حتى يتم قصر الاقتراب فقط من المسئولين الذين لهم سلطة التصديق فقط . ويجب أن يتم ارسال الشيكات المسحوبة (بعد اتمام تحريرها بالكامل من حيث المستفيد ، التاريخ ، القيمة) بالاضافة الى المستندات المساعدة الموافق عليها الى المسئول أو المخول له بتصديق الشيكات (وهو مستقل عن تشغيل أو تسجيل الحسابات الدائنة) .
وقد تستلزم عملية تحرير الشيكات وجود توقيعين من شخصين لهما سلطة التصديق على ذلك ، تحت أى ظروف يجب ألا توقع أية شيكات على بياض.

يجب أن ترسل الشيكات الموقعة مباشرة الى البائع بدون أى ممانعة من المسئول عن الموافقة أو التسجيل أو التشغيل للعملية المالية . ويتم الغاء حزمة المستندات المدفوعة فورا بحضور موقعى الشيك ، يعتبر ذلك الالغاء أمر ضرورى لمنع أى ازدواج فى السداد وغالبا مايتم تحقيق ذلك عن طريق تثقيب حزم المستندات ، ويتم حفظ تلك الحزم المثقوبة مع الشيكات المرقمة ، ويتم اعداد ملخص يومى بكافة المدفوعات حيث ترسل الى قسم حسابات الدائنين لاغراض الترحيل الى دفاتر الاستاذ الفرعية لحسابات الدائنين وأيضا الى قسم الحسابات العامة لاغراض التسجيل فى السجل أو اليومية المختصة (يومية المدفوعات النقدية) .

وتجدر الاشارة الى ان المدفوعات قد يتم سدادها قبل أن يتم استلام قسم البضائع أو الخدمات ، وكأمثلة على ذلك التأمينات المدفوعة للبائعين للحصول على البضائع ، والمدفوعات المقدمة لعديد من البنود مثل التأمين ، الايجار ، والاعلان . يجب أن تتم تلك المدفوعات طبقا للتصديق الملائم والتوثيق المساعد ، يجب أن تتم مراجعة المدفوعات المقدمة بعناية عن طريق أحد المسئولين بقسم الحسابات لتحديد التبويب الملائم لذلك الحساب ، فى نهاية الفترة المحاسبية يجب أن تتم مراجعة كافة تلك النفقات عن طريق موظف محدد ، كما يجب أن يتم تسوية القيود التى تم اجراءها حتى يمكن أن تعكس الفترة المحاسبية المصروفات المستحقة .

شكل رقم (٣/٤)

ملخص أنشطة الشراء والمدفوعات النقدية

ـ الشـــراء :

ـ قبول طلب الشراء والموافقة عليه من الاقسام المستخدمة ٠
ـ اعداد أمر شراء ، توزيع نسخ والاحتفاظ بنسخة ٠

ـ الاستـلام :

ـ حفظ أوامر الشراء فى ملف حتى يتم استلام البضائع ٠
ـ عند استلام البضائع يتم عد الكميات واجراء المقارنة مع أمر الشراء ٠
ـ اعداد تقرير الاستلام ٠
ـ ارسال البضائع الى قسم الرقابة على المخزون ٠
ـ ارسال نسخ من تقرير الاستلام الى قسمى حسابات الدائنين والمشتريات الاحتفاظ بنسخة فى ملف تقرير الاستلام ، أمر الشراء وتحديث سجل الاستلام ٠

ـ حسابات الدائنين :

ـ مقارنة طلب الشراء ، أمر الشراء، تقرير الاستلام مع فاتورة البائع ٠
ـ اعداد اذون السداد وملخص يومى ،وتكوين حزم مستندية مؤيدة ٠
ـ حفظ الحزم المستندية على أساس تاريخ الاستحقاق ، وارسالها الى قسم المدفوعات النقدية (رئيس الخزينة) فى تاريخ الاستحقاق ٠
ـ ارسال الملخص اليومى الى قسم المحاسبة العامة للتسجيل ، والاحتفاظ بنسخة فى ملف ٠

ـ قسم المدفوعات النقدية (قسم الخزينة) :

ـ مراجعة الحزم المستندية المستلمة من قسم حسابات الدائنين طبقـــا لتاريخ الاستحقاق ٠

- اعداد الشيكات والملخص اليومى ٠
- التحقق من أن الشيكات قد وقعت من المسئولين المخول لهم سلطة التصديق ٠
- ارسال الشيكات الى البائعين ٠
- ارسال ملخص الى قسم المحاسبة العامة وقسم الرقابة على المخزون لاغراض التسجيل ، والاحتفاظ بنسخة من الملخص فى ملف ٠
- الغاء الحزم المستندية بثقبها والاحتفظ بها فى ملف ٠

٢/٣ أهداف نظم الرقابة الداخلية والاخطاء أو المخالفات المحتملة :

Internal control structure objectives and potential error or irregularities.

تركز المناقشة التالية على أهداف نظم الرقابة الداخلية في مجال دورة المشتريات والمدفوعات النقدية ، حيث يلخص ذلك الشكل البيانى رقم(٣/٥) والذى يحدد هذه الاهداف مع ذكر أمثلة للاخطاء أو المخالفات المحتملة التى يمكن أن تنشأ عند عدم تحقيق الهدف مع توفير أمثلة على الاجراءات الرقابية التى يتم تصميمها لمنع حدوث أو اكتشاف الاخطاء أو المخالفات ٠ ترتبط تلك الاهداف بوجه عام بوظائف التصديق ، التنفيذ ، التسجيل وحماية الاصول ٠

التصديق على العمليات المالية : Transaction authorization

يستلزم نظام الرقابة الفعال على أنشطة الشراء أن يتم القيام بالشراء طبقا للتصديق العام أو المحدد ٠ حيث يجب أن يتم طلب كافة المشتريات عن طريق الاقسام المستخدمة ويتم الموافقة عليها عن طريق المسئولين المشرفين الملائمين ٠ ويجب ألا يتم طلب البضائع فى غياب طلبات الشراء المصدق عليها بشكل سليم ، وقد يختلف اجراء التصديق المطلوب حسب تكلفة أو طبيعة البضائع أو الخدمات محل الطلب ، ويجب أن يتم تحديد سياسات التصديق بالشركة فى اجراءات مكتوبة بوضوح ٠

شكل رقم (٣/٥)
دورة المشتريات والمدفوعات النقدية
الاهداف ، الاخطاء أو المخالفات المحتملة واجراءات الرقابة

الهـــدف	أنواع الاخطاء أو المخالفات التى يمكن أن تحدث اذا لم يتـــم تحقيق الهدف	اجراءات الرقابة المقترحة لمنع حدوث أو اكتشاف الاخطاء أو المخالفـــات
التصديق على العملية :		
ـ يجب الموافقة على البائع قبل شراء البضائع .	ـ من المحتمل أن يؤدى الشراء الذى يمكن أن يتم من بائعين غير مصدق عليهم الى شراء من أطراف مرتبطة بدون معرفة الادارة أو من بائعين أجانب، مما قد يعتبـــر انتهاك للوائح والقوانين .	ـ اعداد قوائم بالبائعين والموردين المصرح بهم . ـ تحديد معايير للاضافة أو التغيير أو الحذف من قائمة الموردين .
ـ يجب الموافقة على الانواع والكميات وشروط الســـداد والاسعار لكافة البضائـــع والخدمات .	ـ يمكن أن يتم طلب بضائع غيـــر ضرورية مما يؤدى الى عـــدم استخدامها أو الى وجود مخـــزون غير قابل للبيع . ـ يمكن أن يتم شراء بضائع عنـــد اسعار غير منافسة أو شروط غيـــر مفضلة مما يؤدى الى انخفـــاض الارباح .	ـ الاحتفاظ بدليل حديث لشـــراء الصفقات (مزايدة متنافسة، تصديـــق محدد لكافة المشتريات التى تزيـــد عن الحد الادنى لقيم معينة مـــن الجنيهات) . ـ تحديد الاجراءات الخاصة بمراجعة والموافقة على أسعار وشروط الشراء قبل أن يتم الشراء .
التنفيـــــذ :		
ـ يجب أن يتم عد البضائـــع المستلمة وفحصها للتأكد من جودتها .	ـ البضائع التالفة أو غير المطلوبة التى يمكن قبولها من المحتمل أن تؤدى الى وجود تأخير فى استلام البضائـــــع المرغوب فيها .	ـ تحديد اجراءات الفحص وعد البضائع المستلمة قبل نقلها للناقل .
ـ يجب أن ترتكز كافة المدفوعات النقدية للبضائع والخدمات على التزام صادق غير زائف .	ـ يمكن أن يتم دفع وسداد النقدية الى اطراف غير مصدق عليها مقابـــــل بضائع أو خدمات لم يتم استلامهـــا أو كازدواج فى السداد .	ـ الترقيم المسبق والرقابة على اذون السداد والشيكات . ـ الغاء الحزمة المستندية بتثقيبهـــا فورا بعد اتمام . ـ يستلزم الامر وجود توقيعين .

تابع : شكل (٣/٥)

التسجيل :

— يجب أن يتم التقرير عن كافة البضائع والخدمات المستلمة بدقة .	— البضائع التى قد يتم استلامها ولكن لايتم التقرير عنها من المحتمل أن يؤدى الى تدنية فى المخزون والالتزامات المستحقة.	— الترقيم المسبق لتقارير الاستلام والمراجعة المتعاقبة للتسجيل الفورى .
— يجب أن يتم تسجيل عمليات المشتريات والمدفوعات النقدية بشكل سليم وفى الفترة المحاسبية الصحيحة .	— قد تكون أرصدة الحساب غير دقيقة، من المحتمل أن يؤدى ذلك الى قوائم مالية محرفة .	— مستندات المدخلات (على سبيل المثال عدد المستندات، القيمة بالجنيه) وطابق اليوميات والاستاذ . — تحديد اجراءات التشغيل والتسجيل .
— يجب أن يتم ترحيل عمليات المشتريات والمدفوعات النقدية بشكل دقيق الى حسابات الموردين الفردية .	— قد لاتتفق ملخصات السجلات التفصيلية مع حسابات المراقبة . — قد يتم ترحيل العمليات المالية الى حساب البائع غير الصحيحة، من المحتمل أن يؤدى ذلك الى سداد غير صحيح .	— تحديد اجراءات للتحقق من صحة الترحيل (الارقام الاختبارية على سبيل المثال) . — طابق اجماليات المدخلات مع ماتم تشغيله ومراقبة المخرجات . — فحص المراسلات الواردة من البائعين (اشعارات التحصيل) .

الاقتراب من الاصول :

— يجب أن يتم تقييد عملية الاقتراب من سجلات المشتريات والمدفوعات النقدية بالاضافة الى النماذج والمستندات بحيث تقتصر فقط على المسئولين المصرح لهم عن طريق الادارة.	— قد يتم اساءة استخدام السجلات، النماذج والمستندات عن طريق عاملين غير مصدق لهم ، من المحتمل أن يؤدى ذلك الى تحريف حسابات الدائنين أو انحراف للاستخدام الشخصى .	— تحديد نظم رقابة داخلية على النماذج والمستندات غير المستخدمة . — فصل المسئوليات الخاصة بوظائف التصديق ، التنفيذ والتسجيل . — الاحتفاظ بقوائم وعينات للتوقيعات التى لها سلطة التصديق .

قبل اتمام عملية شراء البضائع والخدمات يجب أن يتم الموافقة على البائعين (الموردين) طبقا لسياسات الادارة ، وحتى يمكن الرقابة على عملية الشراء من بائعين غير مصدق عليهم فان كثير من الشركات تقوم باعداد قوائم بالبائعين المصدق عليهم ويتم تحديد معايير لاضافة أو تغيير أو الغاء لهؤلاء البائعين الموجودين بالقائمة ٠

بالاضافة الى التصديق على قوائم البائعين أو الموردين ، يجب على الادارة أيضا أن تحدد سياسات ترتبط بأنواع أو كميات أو شروط السداد أو أسعار البضائع والخدمات محل طلب الشراء ، فالفشل فى تحديد أنواع البضائع والخدمات المصدق عليها بالشراء يمكن أن يؤدى الى تحقيق أرباح منخفضة بسبب عدم الاستخدام او المخزون غير القابل للبيع أو نتيجة لان تلك المشتريات غير الضرورية قد تمت لتحقيق فائدة للعاملين بالشركة أو لصالح أطراف أخرى ٠

أيضا فان التصديق على الكميات ، شروط الدفع والاسعار يوفر تكاليف الاستيداع المتزايدة (أى المخزون غير الضرورى ، وشروط السداد غير المقبولة بالاضافة للاسعار غير المقنعة) ونتيجة لذلك فان الادارة يجب أن تحتفظ بقوائم أسعار جارية كما يجب أن تبحث بجدعن موردين. بالاضافةالى تعظيم شراء البضائع والخدمات وايجاد العلاقة بين السعر والجودة ، بينما يجب أن يتم الحصول على مزايدات متنافسة او مناقصات لاسيما بالنسبة لعمليات الموردين من المشتريات التى تتضمن بنود ذات أسعار مرتفعة ، كميات ضخمة أو بنود يتم طلب شرائها بشكل نادر ٠

تنفيذ العمليات المالية : Transaction execution

عندما يتم استلام البضائع ، يتعين أن يتم فحصها والتحقق من جودتها وكميتها (عن طريق العد والمقارنة مع ما هو موجود بأمر الشراء) ٠ فاذا لم يتم فحصها أو عدها أو مقارنتها مع أمر الشراء - يمكن للشركة أن تواجه

تأخير جوهرى نتيجة للتلف ، الارتجاع أو البضائع غير المطلوبة وانتظار استلام البضائع المرغوب فيها • لتجنب التأخير يجب أن تتأكد الادارة من أن المسئول بقسم الاستلام قد قام بفحص وعد كافة البضائع المستلمة قبل ارسالها الى الشركة الناقلة •

بعد استلام البضائع والخدمات ، يكون قد استحق الالتزام ومن ثم يتم السداد النقدى لذلك الالتزام • يجب أن تتخذ الادارة سياسات معينة لضمان أن النقدية قد صرفت فقط عن التزامات صادقة ، من ثم يمكن تجنب مشكلة السداد لبضائع لم يتم استلامها ، أو الدفع الى أطراف لم يصدق عليهم فضلا عن ازدواجية السداد • للرقابة على المدفوعات غير الصحيحة يمكن للادارة أن تقوم بالترقيم المسبق أو الرقابة على أذون الدفع والمستندات ، كما يتطلب الامر الاعتماد على التوقيع الثنائى على كافة الشيكات التى تزيد عن مقدار معين من الجنيهات ، بالاضافة الى أهمية تثقيب الحزم المستندية المؤدية لاذون السداد فور اتمام السداد (أى الغائها من ملف عدم السداد) •

التسجيل : Recording

بعد اتمام وتنفيذ عمليات الشراء ، يجب أن يتم التقرير عن كافة البضائع والخدمات بدقة وبشكل فورى فى حسابات الدائنين ، وحسابات المشتريات • واذا لم يتم اجراء ذلك فان هذا يعنى ان البضائع والخدمات قد تم استلامها واستخدامها ولكن لم يتم تسجيلها ، الامر الذى قد يؤدى الى تدنية قيمة المخزون والالتزامات • تقوم كثير من الشركات بالرقابة على استلام البضائع والخدمات عن طريق الترقيم المسبق لتقارير الاستلام، والمراجعة المستمرة للتسجيل والاحتفاظ بسجل استلام يوضح كل تقرير استلام تم تشغيله بشكل متتالى ومتتابع •

لاغراض الوقاية ضد عدم دقة أرصدة الحسابات ومن ثم ضد القوائم المالية المحرفة ، يتعين على الادارة تكوين مجموعة من السياسات التى تضمن أن كافة

عمليات المشتريات والمدفوعات النقدية قد تم تسجيلها بشكل صحيح ، وفى الفترة المحاسبية الصحيحة . يمكن للادارة أن تراقب على وظيفة التسجيل عن طريق اعداد اجماليات المدخلات . واجراء المطابقة بين اليوميات ودفاتر الاستاذ الفرعية بالاضافة الى تحديد اجراءات للتشغيل والتسجيل .

مع ذلك فان التسجيل الصحيح داخل حسابات المراقبة بالاستاذ العام لا يشير بالضرورة الى أن العمليات المالية قد تم ترحيلها الى حسابات البائع الفردية بدفتر الاستاذ الفرعى ، وهذا يعنى أن ملخصات السجلات التفصيلية قد لاتتفق مع حسابات المراقبة . للرقابة ضد عدم دقة حسابات الموردين أو البائعين يمكن للادارة أن تتخذ اجراءات للتحقق من صحة الترحيل (الارقام الاختبارية على سبيل المثال) ومطابقة اجماليات المدخلات مع اجماليات المخرجات . بالاضافة لذلك يجب على المسئول المختص فحص المراسلات الواردة من البائعين (لاسيما اشعارات التحصيل) .

الاقتراب من الاصول : Access to assets

يجب على الادارة أن تتخذ عدة اجراءات تضمن حماية الاصول عن طريق تقييد الاقتراب من سجلات المشتريات والمدفوعات النقدية بالاضافة للنماذج والمستندات المرتبطة ، حيث من المحتمل أن يؤدى سوء استخدام السجلات والمستندات عن طريق موظفين غير مصرح لهم الى تحريف فى أرصدة حسابات الدائنين أو انحراف فى النقدية أو غيرها من الاصول . تراقب كثير من الشركات ذلك الاقتراب عن طريق الترقيم المسبق والرقابة على النماذج والمستندات ، مع الاحتفاظ بقوائم وعينات للتوقيعات المصدق عليها بالاضافة الى فصل المسئوليات الخاصة بوظائف التصديق والتنفيذ والتسجيل .

٣/٣ دراسة نظم الرقابة الداخلية لدورة النفقات والمدفوعات النقدية :
Considering internal control structure.

كما سبق شرحه فى دورة الايرادات والمتحصلات النقدية ، فان دراسة نظم الرقابة الداخلية عموما تتضمن فهم ذلك النظام ، اجراء اختبارات الالتزام

لنظم الرقابة الداخلية بالاضافة الى تقييم مخاطر الرقابة • فيمايلى مناقشة لدراسة المراجعة لنظم الرقابة الداخلية داخل دورة النفقات والمدفوعات حيث يتم التركيز على الشراء والاستلام والمدفوعات النقدية •

١/٣/٣ الحصول على الفهم : Obtain an under standing

عند مراجعة نظم الرقابة الداخلية ، فان التركيز الاساسى للمراجع يتمثل فى الحصول على معرفة وفهم للسياسات والاجراءات المحددة والكافية لتخطيط عملية المراجعة ، وذلك يعنى ببساطة كيف يعمل النظام وما هى اجراءات نظام الرقابة التى تم تحديدها مسبقا عن طريق الادارة لضمان أن النظام يشتغل وفقا للمخطط له ، لاشك أن الحصول على الفهم اللازم يتكون من أربعة أجزاء رئيسية هى :

- اجراء المراجعة المبدئية •
- توثيق النظام •
- اجراء عملية السير فى النظام •
- تحديد ما اذا كانت اجراءات الرقابة القائمة يمكن الاعتماد عليها أم لا •

١/١/٣/٣ المراجعة المبدئية : Preliminary review

لبدء دراسة نظام الرقابة الداخلية ، يقوم المراجع بتطوير الفهم العام بالبيئة الرقابية للعميل وتدفق العمليات المالية للمشتريات والمدفوعات النقدية فى دورة النفقات والمدفوعات النقدية • ويتمثل الغرض من المراجعة المبدئية فى تحديد ما اذا كانت الدراسة الاضافية من المحتمل أن تبرر تقييد نطاق اختبارات التحقيق الاساسية لحسابات الدائنين ، فاذا كشفت تلك المراجعة المبدئية عن أن نظم الرقابة القائمة غير كافية من ثم فان المراجع قد لايقتنع بتقييد نطاق اختبارات التحقق ، حيث يكون توثيق أوراق العمل مقصورة على مذكرة تصف أسباب عدم الاستمرار فى دراسة نظم الرقابة الداخلية •

٢/١/٣/٢ توثيق النظـام : System documentation

يمكن توثيق دورة النفقات والمدفوعات النقدية للشركة باستخـدام خرائط التدفق أو التقرير الوصفى • يوضح شكل رقم (٣/٣) السابق خريطة تدفـق لعمليات المشتريات والمدفوعات النقدية •

بينـما يوضح شكل رقم (٦/٣) قائمة استقصاء لعملية الشراء،الاستلام حسابات الدائنين والمدفوعات النقدية • كما سبق توضيحه فى الفصل السابـق فان قائمة الاستقصاء مصممة لاختبار الاجابة بلا عندما يوجد عيب ظاهرى حيث تشير أساسا الى أن نظام الرقابة المستخدم لايتم العمل به ولذلك فان نقـص الاجراءات التى تعوض ذلك يمكن أن يؤدى الى وجود مظاهر ضعف جوهرية فى النظام •

من جهة أخرى فان المراجع يستطيع وصف النظام بالارتباط اما بخريطة التدفق أو قائمة الاستقصاء أو قطاعات من هذا النظام فى شكل تقرير وصفـى مكتوب على سبيل المثال يمكن استخدام التقرير الوصفى فى وصف توزيـع المستندات والتقارير خارج مجالات الاهتمام السائدة ، بمعنى خارج قسم الشراء، الاستلام ، حسابات الدائنين والمدفوعات النقدية • تلك المجالات الاربعة هى أكثر المجالات اهتماما من قبل المراجع •

٣/١/٣/٢ اجراء السير فى النظام : Transaction Walk-through

لتأكيد فهم المراجع للنظام محل خريطة التدفق الموضحة فى شكـل (٣/٣) ، يمكن للمراجع اختيار حزم مستندية ملغاة عشوائية من الملفـات التى يتم الاحتفاظ بها عند قسم الخزينة (قسم المدفوعات النقدية) ، يتـم فحص طلب الشراء ، أمر الشراء ، تقرير الاستلام ، الفاتورة ، واذن السداد لاغراض التحقق من الالتزام بسياسات واجراءات الشركة المحددة ومقارنتهـا بالمستندات المحفوظة بملفات قسم المشتريات ، الاستلام ، وحسابات الدائنين •

٤/١/٣/٣ تحديد نظم الرقابة التى يمكن الاعتماد عليها :

Identification of controls to be relied on.

يستمر المراجع ـ بعد توثيق النظام وافتراض أن نظام الرقابة الداخلية يمكن الاعتماد عليه ـ على النحو التالى :

- تحديد أهداف نظام الرقابة الداخلية • يحدد العمود الاول من الشكل رقم (٣/٥) اهداف نظام الرقابة المرتبطة بعمليات المشتريات والمدفوعات النقدية •

- دراسة الاخطاء أو المخالفات المحتملة التى قد تحدث اذا لم يتم تحقيق أهداف نظام الرقابة المحدة • يوضح العمود الثانى من الشكل رقم (٣/٥) أمثلة عن الاخطاء أو المخالفات المحتملة •

- تحديد ماهى اجراءات الرقابة المستخدمة عن طريق الشركة لمنع حدوث أو اكتشاف الاخطاء أو المخالفات الجوهرية المحتملة • يبين العمود الثالث من الشكل رقم (٣/٥) أمثلة عن هذه النظم الرقابية •

- تصميم اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية لكل اجراء رقابى يمكن الاعتماد عليه أثناء اجراء اختبارات التحقق الاساسية •

٣/٤ اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية للمشتريات والمدفوعات النقدية :

Tests of controls: Purchasing and cash disbursements.

تمثل دورة المشتريات والمدفوعات النقدية (تماما مثل دورة المبيعات والمتحصلات النقدية) حجم هائل من العمليات المالية ، ويجب أن يتم تسجيل كل عملية شراء للبضائع والخدمات على الاجل كحساب دائن تحت الدفع وبعد ذلك يتم سداده بالكامل ، ونتيجة لذلك فان الحجم الكلى وحده غالبا مايعوق المراجع عن الاعتماد الكلى على اختبارات التحقق الاساسية ، بالاحرى فان المراجع يميل أكثر الى اجراء اختبارات الالتزام بنظام الرقابة الداخلية ،

محاولا الحصول على درجة معقولة من الضمان والتأكيد بأن اجراءات الرقابــــة الداخلية المقررة قد تم الالتزام بها وفقا لماهو مخطط فضلا عن امكانيـــــــة الاعتماد عليها ٠

فيما يلى مناقشة لاختبارات الالتزام بنظام الرقابة لعمليات المشتريات ، الاستلام والمدفوعات النقدية والتى تم تصويرها فى الشكل البيانى رقم(٣/٣) ٠

<u>الشــــراء</u> : Purchasing

تركز اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية لانشطة الشراء بالشركـة على ما اذا كانت كافة عمليات الشراء قد تم التصديق عليها بشكل صحيح أم لا ، يمكن توضيح هذه الاختبارات فى الشكل رقم (٣/٧) ٠

شكل بيانى رقم (٦/٣)

قائمة استقصاء لعمليات المشتريات والمدفوعات النقدية

السؤال	الاجابة (نعم، لا) أو غيرقابل للتطبيق	ملاحظات
الشراء :		
١ - هل تم تعريف السياسات والاجراءات الخاصة بمراجعة وتشغيل طلبات الشراء بوضوح ؟		
٢ - هل تم اعداد أوامر شراء مرقمة بشكل تسلسلى لكافة طلبات الشراء التى تم الموافقة عليها ؟		
٣ - هل تم الحصول على مزايدات متنافسة أو مناقصات بغرض شراء البضائع أو الخدمات ؟		
٤ - هل يتم الاحتفاظ بقوائم أسعار للمعاملات المتكررة التى لاتتطلب مزايدات متنافسة أو مناقصات ؟		
٥ - هل تم مراجعة عمليات الشراء بشكل دورى عن طريق موظف مستقل عن قسم المشتريات؟		
٦ - هل تم ارسال نسخ من أوامر الشراء الى قسم طلب الشراء وقسم الاستلام وقسم حسابات الدائنين ؟		
٧ - هل تم التصديق المسبق على قوائم البائعين التى يحتفظ بها قسم المشتريات ؟		

الاستلام :

١ - هل تم اعداد تقارير استلام مسلسلة لكافة كالبضائع المستلمة ؟
٢ - هل تم الاحتفاظ بسجل استلام لكافة تقارير الاستلام التى تم عملها ؟
٣ - هل تم فحص ، وعد كافة البضائع المستلمة ومقارنتها مع نسخ لاوامر الشراء ؟
٤ - هل موظفى قسم الاستلام مستقلين عن أقسام الشراء ، حسابات الدائنين والمدفوعات النقدية؟

السداد النقدى والتسجيل :

١ - هل تم مراجعة الحزم المستندية قبل الموافقة على السداد ؟
٢ - هل تم اتباع خطوات معينة لضمان أن البائعين أو الموردين (الجهة التى سيتم السداد اليها) غير زائفين ؟
٣ - هل تم مراجعة الحزم المستندية والشيكات عن طريق الموقعين على الشيكات قبل قيامهم بالتوقيع ؟
٤ - هل تم تثقيب (الغاء) الحزم المستندية عند التوقيع على الشركات ؟
٥ - هل تم تسليم الشيكات الموقعة مباشرة الى حجرة البريد بدون تدخل من أى موظف بأى قسم ؟
٦ - هل يعتبر المسئول عن قسم المدفوعات النقدية مستقل (قسم الخزينة) عن أقسام الشراء ، الاستلام ، وحسابات الدائنين ؟

٧ - هل اذون السداد المعدة فى ضوء طلبات الشراء وأوامر الشراء تم استلامها من قسم المشتريات ، ومن تقارير الاستلام المستلمة من قسم الاستلام وعن الفواتير المستلمة من حجرة البريد ؟

٨ - هل تم ارسال ملخصات يومية لاذون السداد التى تم تشغيلها (عن طريق قسم حسابات الدائنين) الى قسم المحاسبة العام لاغراض اعداد قيود اليومية ؟

شكل رقم (٣/٧)
اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية
للمشـــتريات

١ - يتم اختيار عينة عشوائية من حزم مستندات اذون السداد .
أ - مراجعة كل اذن سداد مرفقا بها المستندات المؤيدة لاغـراض التحقق من التثقيب (الالغاء) .
ب - مراجعة المستندات فى كل حزمة اذن سداد موضع العينـــــة لاغراض التحقق من التصديق الصحيح عليها .
ج - مقارنة تفاصيل طلبات الشراء ، أوامر الشراء ، تقاريـــــر الاستلام ، فواتير البائعين واذون السداد والتحقق من صحة الدقة الحسابية .

٢ - يتم الحصول على نسخة من أمر الشراء ، وطلب الشراء من ملفـــات قسم المشتريات لكل حزمة من اذون السداد محل العينة .
أ - مقارنة أوامر الشراء داخل حزم اذن السداد مع نسخ من أوامر الشراء فى ملفات قسم المشتريات .
ب - تتبع الاسعار فى أوامر الشراء حتى المزايـــدات المتنافسة أو المنـــاقصات أو أى مصادر أخرى للتسعير .
ج - فحص تقارير دورية عن طريق مختص مستقل عن قسم المشتريات بخصوص الاسعار وممارسة اختيار البائع أو المورد .

٣ - توثيق أى انحرافات أو متناقضات تم مشاهدتها .

وكما تم اقتراحه فى الخطوة الاولى فان حزم اذن السداد تعتبر المصدر الرئيسى الذى على أساسها يتم اجراء اختبارات المشتريات فى البند أ من تلك الخطوة يقوم المراجع باختبار ما اذا كان قد تم الغاء حزم اذن السداد عن طريق تثقيبها ، من ثم يتم دراسة مدى امكانية حدوث ازدواجية فى السداد .

بينما البند (ب) فى الخطوة الاولى يركز على التصديق على العملية ويستلزم فحص المراجع للتوقيعات على كل من :

١ - أمر الشراء والذى يشير الى العملية المصدق عليها .
٢ - تقرير الاستلام والذى يشير الى مسئولية دخول البضائع .
٣ - اذن السداد Voucher والذى يشير الى السداد النقدى المصدق عليه يقوم المراجع باختبار ما اذا كانت كافة المستندات متفقة مع بعضها وان البضائع قد تم استلامها وتم سداد قيمتها عند السعر المتفق عليه وبالكمية المطلوبة وذلك فى البند (جـ) من الخطوة الاولى .

بينما يقوم المراجع فىالخطوة الثانية - بند (أ) بمقارنة المستندات المرفقة مع اذن السداد - موضع العينة - مع نسخ أوامر الشراء وطلبات الشراء المنظمة فى الملفات فى قسم المشتريات ، كما هو موضح فى الشكل رقم (٣/٣) ، حيث يتمثل الهدف فى تحديد ما اذا كانت كافة المستندات المدفوعة ناتجة من عمليات شراء مصدق عليها ، أما الخطوة الثانية - بند (ب) - على النقيض تهتم بدراسة ما اذا كانت الاسعار المدفوعة تعتبر معقولة أم لا ، أى بمعنى أن دليل اثبات المزايدات المتنافسة أو المناقصات تشير الى أن الادارة تحاول بشكل متسق مع حماية الاصول - وعلى الاخص - النقدية عن طريق الحصول على أفضل الاسعار .

الاستلام : Receiving

تعتبر عملية استلام البضائع هى الخطوة الاولى فى تهيئة المخزون لعملية التحويل والاعتراف بها كالتزام . يجب على المراجع أن يقوم بزيارة قسم الاستلام على أساس مفاجئ بغرض تحديد ما اذا كانت عملية عد البضائع

المستلمة ومقارنتها بأوامر الشراء تتم بشكل صحيح . ويتم اتباع بعض الاختبارات الاضافية على النحو المشار اليه فى الشكل (٧/٣) .

فبالاضافة الى ملاحظة الاجراءات فى قسم الاستلام على أساس مفاجىء يمكن للمراجع أن يصمم اختبارات تهتم بما اذا كانت البضائع قد تم استلامها طبقا لمجموعة مستندات السداد المستخدمة لاختبار اتفاق عملية الشراء مع ملفات قسم الاستلام ، مثل النسخة الخاصة بتقرير الاستلام المحفوظة فى ملفات فى قسم الاستلام .

يقوم المراجع فى الخطوة الاولى – بند (أ)– فى الشكل رقم (٧/٣) بمقارنة تقرير الاستلام فى قسم حسابات الدائنين مع نسخة محفوظة بملف فى قسم الاستلام ، ولذلك يكون الاختبار بهدف ما اذا كانت النسخة المستخدمة عن طريق قسم حسابات الدائنين الخاصة باعداد اذن السداد بها خطأ أم لا . بينما تدرس الخطوة الثانية – البند (ب) – دقة الكميات المستلمة عن طريق فحص دليل الاثبات الخاص بأن البضائع المستلمة قد تم التفتيش عليها ، وعدها ومتفقة مع ايصال التغليف ، وقائمة بضائع البائع التى تم شحنها والموجودة بكرتونة الشحن ، يقوم المراجع فى الخطوة الاولى – بند (جـ)– باجراء اختبارات اضافية بهدف الكشف عن المتناقضات فى الكميات التى تم التقرير عنها عن طريق مقارنة تقارير الاستلام بالقيود فى دفتر سجل الاستلام .

شكل بيانى رقم (٣/٢)
اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية
لعمليات التسليم

١ — يتم الحصول على نسخة مرتبطة بتقرير الاستلام من ملفات قسم الاستلام لكل مجموعة مستندية مؤيدة لاذن السداد محل العينة :

- مقارنة تقارير الاستلام بالمجموعة المستندية المؤيدة لاذن السداد مع نسخ من تقارير الاستلام فى ملفات قسم الاستلام •
- مراجعة تقارير الاستلام بغرض الحصول على دليل اثبات يرتبط بأن البضائع المستلمة قد تم فحصها وعدها ومقارنتها مع ايصالات التغليف وأوامر الشراء •
- تتبع تقارير الاستلام حتى القيود فى سجل الاستلام •

٢ — توثيق أية انحرافات أو متناقضات تم مشاهدتها •

المدفوعات النقدية والتسجيل :

تعتبر أنشطة المدفوعات النقدية أكثر عرضة للمخالفات والسرقة ، حيث أن النقدية ، تعتبر أكثر الاصول سيولة مما يجعلها عرضة للسرقة والتلاعب من قبل موظفى الشركة أنفسهم ، كما أن أى خطأ عمدى أو غير عمدى فى حساب النقدية يشير بالضرورة الى أخطاء فى بنود أخرى ، حيث توجد علاقة متينة بين بند النقدية ، وكثير من البنود الاخرى من أصول والتزامات ومصروفات وايرادات ، ونتيجة لذلك فان اختبارات المراجع للالتزام بنظم الرقابة الداخلية على المدفوعات للبائعين تركز على الموافقة على القيام بالسداد النقدى، والقيود الصحيحة •

تتضمن وظيفة التسجيل الخاصة بعمليات الشراء والمدفوعات النقدية القيود الخاصة بحسابات الدائنين والتى تستلزم من المراجع أن يحدد ما اذا كانت التفاصيل المسجلة داخل سجل السداد تم تسجيلها فى حسابات البائعين السليمة وتتفق مع الاجماليات فى الاستاذ العام ، والاختبارات الممثلة للمدفوعات النقدية والتسجيل نظهر فى شكل رقم (٨/٣) على النحو التالى :

شكل (٨/٣)

اختبارات الالتزام بنظام الرقابة الداخلية

للمدفوعات النقدية والتسجيل

١ ـ لكل مجموعة مستندية مؤيدة للسداد النقدى محل العينة يتم الحصول على شيك ملغى .

أ ـ فحص الشيكات الملغاة من حيث التوقيع والتظهير السليم .

ب ـ مقارنة تفاصيل المجموعة المستندية لاذن السداد مع الشيك الملغى (رقم الشيك والتاريخ والمستفيد ومقدار الشيك) .

جـ ـ تتبع مستندات السداد والشيكات الملغاة حتى الترحيلات فى الاستاذ الفرعى لحساب الدائنين والقيود فى سجل أذون السداد :

(١) مراجعة القيود فى سجل اذون السداد لاغراض تبويب الحساب بشكل ملائم .

(٢) التحقق من دقة سجل أذون السداد (تجميع الاعمدة) لفترات مختارة وتتبع الاجماليات حتى القيود فى الاستاذ العام .

(٣) الفحص الانتقادى لسجل أذون السداد للبنود غير العادية (أسماء البائعين غير المألوفة) والقيم الكبيرة غير العادية وفحص أى بنود منها .

٢ ـ توثيق اية انحرافات أو تناقضات تم ملاحظتها .

ارتكزت اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية التي تم مناقشتها سابقا على دراسة ما اذا كانت عمليات الشراء قد تم التصديق عليها وتنفيذها وتسجيلها بشكل سليم أم لا • ولكنها تجاهلت احتمال أن العمليات المصدق عليها قد تنفذ مع بائعين غير مصدق عليهم أو زائفين ، لذلك فان الاختبارات المرتبطة بالمدفوعات النقدة والتسجيل تركز على الشيكات الملغاة دليل الاثبات الرئيسى على السداد قد تم الى بائعين صادقين •

ففى الخطوة الاولى - بند (أ) - يقوم المراجع بفحص التوقيعات والتظهيرات على الشيكات الملغاة ، كما يقوم بالبحث الدقيق عن البنود غير العادية ، على سبيل المثال فان الشيكات الموقع عليها يدويا ستكون غير عادية بالنسبة لشركة تقوم بتشغيل المدفوعات عن طريق الحاسب الالكترونى •

يقوم المراجع فى الخطوة الاولى - بند (ب) - بمقارنة تفاصيل الشيك الملغى مع المجموعة المستندية المؤيدة له ، من ثم يضمن أن القيمة المدفوعة هى القيمة المستحقة بالفعل • فى الخطوة الاولى - بند (جـ) - يقوم المراجع بتتبع المجموعة المستندية للسداد حتى القيود فى حسابات الدائنين وفى سجل اذون السداد ، يتم اختبار القيود لاغراض التبويب الصحيح للحسابات ، على سبيل المثال فان تبويب المصروفات لاغراض التقرير المالى وللاغراض الضريبية بالاضافة الى سجل أذون السداد يتم اختبارها من حيث الدقة الحسابية وفحص البنود غير العادية •

٣/٥ تقييم مخاطر الرقابة : Assess control risk

لاتمام دراسة نظام الرقابة الداخلية داخل دورة النفقات (المشتريات) والمدفوعات فان المراجع يقوم بمراجعة توثيق النظام ونتائج اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية وتحديد ما اذا كانت نظم الرقابة الداخلية القائمة يمكن الاعتماد عليها فى الحد من اختبارات التحقق الاساسية لحسابات الدائنين فى نهاية السنة أم لا (مخاطر الرقابة المنخفضة) أو ما اذا كان التوسع فى

اجراء اختبارات التحقق أمر ضرورى أم لا (مخاطر الرقابة المرتفعة) · يعتمد التقييم على أنواع الاخطاء أو المخالفات التى يمكن أن تحدث ، اجراءات الرقابة الضرورية التى يجب أن تمنع حدوث الاخطاء أو المخالفات ،فضلا عن اذا كانت الاجراءات الضرورية موجودة ويتم اتباعها والالتزام بها أم لا بالاضافة الى أى عيوب أو أوجه نقص فى هيكل الرقابة الداخلية ·

٤/٣ العلاقة بين تأكيدات القوائم المالية وأهداف واجراءات المراجعة داخل دورة النفقات والمدفوعات :

Financial statement assertions, objectives and audit procedures.

عادة ماتعتبر حسابات المشتريات وحسابات الدائنين أكبر حسابات القوائم المالية داخل دورة النفقات والمدفوعات ، وغالبا ماتمثل أكثر أرصدة الحساب الجوهرى التى يتم تشغيلها فى تلك الدورة·تؤثر دورة النفقات والمدفوعات على الحسابات الاخرى بالقوائم المالية ، على سبيل المثال المصروفات المدفوعة مقدما والمصروفات المستحقة ، رغما عن أن العمليات المالية المرتبطة بتلك الحسابات غير متكررة أو متعددة ، ونتيجة لذلك فان مراجعة حسابات المشتريات والدائنين سوف يتم التركيز عليها فى هذا الجزء بالارتباط بأهداف المراجعة ،ويوضح الشكل رقم (٩/٣) العلاقة بين كل هدف واجراءات المراجعة ·

شكل رقم (٩/٣)
الربط بين أهداف المراجعة واجراءات المراجعة
لحسابات المشتريات والدائنين

هدف المراجعة	اجراء المراجعة
الوجود أو الحدوث	- المصادقة مع الدائنين .
الشمول أو الاكتمال	- اختبار استقلال السنة المحاسبية . - اختبار الالتزام غير المسجلة . - اجراء الفحص التحليلى . - اختبار استقلال السنة المالية .
الحقوق والالتزامات	- المصادقة مع الدائنين . - اختبار الالتزامات غير المسجلة .
التقويم أو التخصيص	- التحقق من ميزان مراجعة حسابات الدائنين - المصادقة مع الدائنين . - اختبار الالتزامات غير المسجلة .
العرض والافصاح	- مقارنة العرض والافصاح فى القوائم المالية مع تلك المطلوبة عن طريق مبادىء المحاسبة المتعارف عليها .

الوجـود أو الحدوث : Existence or occurence

يركز هدف الوجود أو الحدوث فى دورة النفقـات والمدفوعات على ماذا كانت كافة حسابات الدائنين المسجلة موجودة فى تاريخ الميزانية العمومية أم لا بالاضافة الى ما اذا كانت كل عمليات المشتريات المسجلة قد حدثت خـــلال الفترة المحاسبية . يمكن أن يتم اختبار وجود أرصدة حسابات المدينين عـن طريق اجراء مصادقات للارصدة مع الدائنين ، على الرغم من أن مصادقـــات الدائنين تستخدم بشكل أقل شيوعا من مصادقات المدينين ، وبوجه عام لايتم استخدامها عندما يشك المراجع فى وجود تدنية فى تحديدها ، وعند عدم استخدام أسلوب المصادقات يمكن للمراجع اختبار عملية الوجود عن طريق الفحص المستندى ، على سبيل المثال أوامر الشراء ، تقارير الشراء والفواتير المؤيدة لحسابـــات الدائنين المسجلة. بينما يتم تحقيق هدف الحدوث عن طريق اختبار استقـلال الفترة المالية لتحديد ما اذا كانت عملية المشتريات قد تم تسجيلها فى الفتـــرة المحاسبية السليمة .

الشمول والاكتمـال : Completeness

يهتم هدف الشمول والاكتمال بما اذا كانت كافة عمليات المشتريـــات وأرصدة الدائنين التى يجب أن يتم تمثيلها فى القوائم المالية قد تم عرضـــا فعلا أم لا وهذا يعنى بعبارة أخرى — هل تم تسجيل كافة العمليات ؟.

يقوم المراجع باختبار هدف الشمول عن طريق مراجعة المدفوعـــات النقدية فى الفترة اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية — والتى هى فى الواقـــع سدادا لحسابات الدائنين التى تم تسجيلها من قبل فى الميزانية بالاضافة الـى فحص تقارير الاستلام (وهىمحفوظة فى ملف المستندات غير المدفوعة) لضمان أن الالتزامات قد تم تسجيلها فى تاريخ الميزانية العمومية . بالاضافـة لذلـك يمكن استخدام اجراءات الفحص التحليلى لاكتشاف أى علاقات شاذة أو غـــير عادية والتى قد تشير الى الالتزامات غير المسجلة (فهى لا تكتشف الالتزامـات غير المسجلة مباشرة) أيضا اختبار استقلال الفترة المالية يساعد على دراســة هدف الشمول .

الحقوق والالتزامات : **Rights and obligations**

يركز هدف التحقق من الحقوق والالتزامات داخل دورة النفقات والمدفوعات على ما اذا كانت حسابات الدائنين وغيرها من الالتزامات تعتبر التزامات صادقة وغير زائفة ، هذا ويمكن اختبار الالتزامات الدائنة عن طريق أسلوب المصادقة على الارصدة الدائنة مع الدائنين ، أيضا يتم البحث عن الالتزامات غير المسجلة ـ كما تم مناقشتها فيما سبق ـ حيث يتم فحص المدفوعات النقدية للفترة اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية ·

التقويم : **Valuation and allocation**

يركز هدف التقويم على ما اذا كانت حسابات الدائنين القائمة قد تم التقرير عنها فى القوائم المالية الصحيحة الملائمة أم لا ، عادة يتم اختبار قيمة الدائنين عن طريق التحقق من الدقة الحسابية لميزان مراجعة آجال حسابات الدائنين فضلا عن اجراء المصادقات مع الدائنين للارصدة الدائنة بالاضافة الى اختبار الالتزامات غير المسجلة ·

العرض والافصاح : **Presentation and disclosures**

يدرس هدف العرض والافصاح ما اذا كانت حسابات الدائنين المسجلة قد تم تبويبها ووصفها والافصاح عنها فى القوائم المالية بشكل سليم أم لا ، بغرض اختبار العرض والافصاح ـ يقوم المراجع بمقارنة افصاحات القوائم المالية للعميل مع تلك المقررة طبقا لمبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ·

٣/٥ اختبارات التحقق الاساسية لحسابات الدائنين :
Substantive tests of accounts payable.

تتضمن اختبارات التحقق الاساسية لدورة حسابات الندفقات والمدفوعات النقدية عملية الحصول على وتقييم دليل اثبات بشأن اقتناء المنشأة للموارد والالتزامات المرتبطة بها ، على الرغم من أن المدفوعات النقدية تتضمنها دورة

النفقات والمدفوعات الا أن اختبارات التحقق الاساسية للارصدة النقدية قد تم مناقشتها وشرحها فى الفصل السابق الخاص بدورة الايرادات والمتحصلات ، ينظر شكل بيانى رقم (٢/٢٢) ٠

تختلف وتتنوع دورة النفقات والمدفوعات فى نطاقها من شركة الى أخرى (مثل دورة الايرادات والمتحصلات) ، ولذلك تختلف اجراءات عملية المراجعة المطبقة للدورة ٠ من ثم فان اختبارات التحقق التى سبق مناقشتها فى ذلك الفصل تعتبر مجرد نموذج representative وليست اجراءات محددة أو نهائية definitive ، حيث تعتمد طبيعة ، توقيت ومدى تلك الاجراءات المطبقة فى الارتباط بعملية المراجعة على مستوى مخاطر الرقابة التى تم تقييمها ومخاطر الاكتشاف الناتجة والتى يرغب المراجع فى قبولها لكل تأكيد ٠

يصور الشكل البيانى رقم (٣/١٠) برنامج لاختبارات التحقق وأهداف عملية المراجعة القابلة للتطبيق للمشتريات وحسابات الدائنين ٠ وكما تم مناقشته فى الفصل السابق فاذا كانت نظم الرقابة الداخلية أو طرق تطبيقها قد تغيرت منذ التقييم المرحلى لمخاطر الرقابة فان المراجع يجب أن يؤدى اما اختبارات اضافية للالتزام بنظم الرقابة الداخلية واعادة تقويم النظام أو زيادة مستوى مخاطر الرقابة موضع التقييم ومدى نطاق اجراء اختبارات التحقق ٠

٣/٥/١ التحقق من الدقة الحسابية :
Verify mathematical accuracy.

تعتبر عملية التحقق من الدقة الحسابية لحسابات الدائنين المسجلة هى أول خطوة فى تحقيق واشباع هدف التقويم ، هذا ويتم الحصول على قائمة بحسابات الدائنين الفردية (المعدة بمعرفة العميل) فى شكل ميزان مراجعة حسب آجال وأعمار تلك الحسابات مشابها لتلك التى يصورها شكل رقم (٣/١١) من المسئولين المختصين بالشركة حيث يتم مراجعتها أفقيا وعموديا عن طريق المراجع ٠ ويمكن اعداد ميزان المراجعة من المستندات غير المدفوعة

فى الملف ، ومن سجل اذون السداد أو من الاستاذالفرعى لحسابات الدائنين ٠ يجب أن يتم تتبع الاجماليات المعاد حسابها حتى أرصدة دفتر الاستاذ العام٠ ويجب أن يتم مطابقة وتسوية أية اختلافات ٠

فاذا ماتم مشاهدة أية متناقضات أو اذا تم اكتشاف عيوب فى اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية ، فان المراجع يمكن أن يجرى اختبارات اضافية للدقة الحسابية ، على سبيل المثال يمكن للمراجع أن يختار عينة من الحسابات من ميزان المراجعة ويقوم بتتبع كل حساب حتى المجموعة المستندية الموجودة فى ملف المستندات التى لم تسدد وحتى سجل اذون السداد والاستاذ الفرعى لحسابات الدائنين ٠

مصادقة حسابات الدائنين : Confirm payables

ليس مطلوبا من المراجع تبرير رأيه فى القوائم المالية عندما يتم اجراء المصادقات مع الدائنين ـ على العكس من مصادقة حسابات المدينين ، حيث فى الواقع أن مصادقات الدائنين لا تستخدم بشكل عادى فى الواقع العملى الا اذا كان نظام الرقابة الداخلى غير كاف فضلا عن أن الاشكال الاخرى للاثبات (مثل فواتير البائعين التفصيلية) غير متاح الحصول عليها أو اذا كان المراجع مهتم بأن الالتزام قد تم المغالاة فى ذكر قيمتها Overstated .

لاشك أن الاهتمام الرئيسى فى مراجعة المدينين يتمثل فى اكتشاف المغالاة فى تحديد قيمتها بالاضافة الى أن المصادقات تعتبر اجراء فعال للتحقق من صحة الوجود ، الحقوق وتقويم حسابات المدينين المسجلة ٠ مع ذلك فعند مراجعة الدائنين يقوم المراجع عادة بالاهتمام باحتمال وجود تدنية فى ذكر قيمتها Understated وعلى التحديد الالتزامات غير المسجلة للبائعين والمستحقات الكافية للمصروفات الجارية المختلفة ٠ لاشك أن اجراء المصادقات لحسابات الدائنين المسجلة مع البائعين لايعتبر وسيلة فعالة لاكتشاف التزامات غير المسجلة ، فاذا ماكان حساب الدائنين غير مسجل فان وجودها غير معلوم ولذلك فان طلب المصادقة لن يتم ارساله ٠

شكل رقم (١٠/٣)

اختبارات التحقق الاساسية

لعمليات المشتريات والدائنين

هدف عملية المراجعة	الاجـــــراءات
التقويـــــم	١ ـ التحقق من الدقة الحسابية لحسابات الدائنين : أ ـ الحصول على ميزان مراجعة بآجـــال لحسابات الدائنين من قسم حســـابات الدائنين . ب ـ يتم تجميع أعمدة ميزان المراجعة . جـ ـ مقارنة اجمالى حسابات الدائنين مــع حسابات الدائنين فى الاستاذ العام . د ـ تتبع حسابات البائع موضع العينـــــة حتى مجموعة مستندات أذون الســداد وفحص المستندات المؤيدة .
الوجـــــود الالتزامـــــات التقـــويم	٢ ـ دراسة الحاجة الى عمل مصادقات عـــــلى حسابات الدائنين فى نهاية السنة مباشـــرة مع الدائنين .
الوجــــود أو الحـــدوث والشمـــول	٣ ـ اختبار استقلال الفترة المحاسبية لتحديـــد ما اذا كانت المشتريات وحسابات الدائنيـــن قد تم تسجيلها فى الفترة المحاسبية السليمة .
الشمــــــول والتقويــــــم والالتزامـــــات	٤ ـ اختبار خاص بالالتزامات غير المسجلة .
الوجود أو الحدوث الشمول والتقويـــم	٥ ـ اجراءات الفحص التحليـــلى .
العرض والافصاح	٦ ـ مراجعة القوائم المالية لتحديد ما اذا كانت: أ ـ حسابات الدائنين وأوراق الدفع والالتزامات الاخرى قد تم تبويبها ووصفها بشكـــــل صحيح ، أم لا . ب ـ الافصاحات تعتبر كافية أم لا .

شكل رقم (١١/٣)

ميزان مراجعة آجال حسابات الدائنين

اعدت القائمـــة
بمعرفة العميـــل

شركة ــــــــــــــــ

ميزان حسابات الدائنين ذو الاجال
٣١ ديسمبر ١٩٩١

رقم الحساب	اسم البائع	رصيد ١٩٩١/١٢/٣١	صفر-٣٠يوم	٣١-٦٠يوم	أكثر من ٦٠ يوم
١		٧٨٥٩ر٧٦ ج	٧٨٥٩ر٧٦ج		
٢		١٧٦٢١ر٤٠	١٧٦٢١ر٤٠		
٣		٧٨٤ر٥٠	٧٨٤ر٥		
٤		١٠٠٠٥ر٠٠	٩٠٠٠ر٠	١٠٠٥ر٠ج	
٥		١١٤٧ر٦١	١١٤٧ر٦١	—	
٦		١٢٣ر٤٩	١٢٣ر٤٩٠		
٧		١٤٥٦ر٩٠	—		١٤٥٦ر٩ج
.		.	.	.	.
.		.	.	.	.
.		.	.	.	.
.		.	.	.	.
.		.	.	.	.
١٦٢		٦٧٢٤ر٨٢	٦٧٢٤ر٨٢		
١٦٣		١٢٦٥٤ر٠٩	١٢٦٥٤ر٠٩		
١٦٤		١١٦٤ر٢١	١١٦٤ر٢١		
١٦٥		٥٥٠ر٠٠			
		٢٣٨٨٥٨ر٨٩ج	٢٢٥٢٨٢ر٦٤ج	١٠١٢٥ر٥٠ج	٣٤٥٠ر٧٥٠ج

هذا لايعنى أن المراجعين لايهتمون مطلقا بالالتزامات المبالغ فى تقدير قيمتها ، فقط يعتبر تدنية قيمة الالتزامات ينال الاهتمام الاكثر شيوعا ، وقد يتوقع المراجع وجود مغالاةعلى سبيل المثال اذا كان المراجع لديه اعتقاد بأن العميل (المتأثر بالتجنب الضريبى) قد قام بالمغالاة فى تحديد الالتزامات ومن ثم تدنية دخله ٠

ايضا فاذا ماكان دخل العميل كان أقل منه فى السنوات السابقة وأن الالتزامات كانت مرتفعة بشكل جوهرى ، فان المراجع يمكن أن يتوقع أن الالتزامات قد تم المغالاة فى تحديدها اذا لم يكن هنالك سبب ظاهرى للتخفيض فى الدخل ٠

عندما يقوم المراجع بدراسة المصادقات مع الدائنين فان الارصدة يتم المصادقة معها عند تاريخ الميزانية العمومية بدلا من عند تاريخ مرحلى interim date، يستلزم اجراء المصادقة مع أرصدة الدائنين الاتصال المباشر مع البائعين ، طالبا ارسال كشف حساب نمطى مباشرة الى المراجع بخلاف مصادقات المدينين الايجابية أو السلبية — فان طلبات مصادقات الدائنين عادة لا تكشف الرصيد المسجل للشركة موضع المراجعة ، بالاحرى فهى تطلب كشف يعكس سجلات البائع ٠ يصور الشكل رقم (١٢/٣) طلب مصادقة حساب الدائنين ٠

وكما هى الحالة فى مصادقات المدينين فان المراجع يجب أن يقوم بارسال طلبات ثانية (وربما ثالثة) الى البائعين الذين يفشلون فى الرد٠ بالنسبة للحسابات التى لم يتم اجراء مصادقة عليها يمكن للمراجع أن يفحص المدفوعات النقدية اللاحقة ، فواتير البائعين ، ومستندات الاستلام ٠

شكل رقم (٣/١٢)

نموذج طلب مصادقة ـ حساب الدائنين

نموذج طلب المصادقة الاتى يناسب المصادقة على رصيد أحد الموردين

(مطبوعات العميل)

اسم (المورد) : ---------------- التاريخ / /

عنوان المورد : ---------------- الرقم الارشادى ---

تحية طيبة وبعد ،،

نقدر لكم تعاونكم معنا فى عملية المصادقات التى يجريها مراجعونا ،وهم يرغبون فى التأكد مما اذا انت سجلاتنا التى تبين مديونيتنا لكم لنا فى --/--/-- مطابقة لما لديكم أم لا . وطبقا لسجلاتنا ، فان الرصيد المستحق لكم فى --/--/-- هو ------(كما هو مبين فى الكشف المرفق) .

رجاء مقارنة البيانات أعلاه مع سجلاتكم ، واستكمال البيان أدناه وارسال هذا الخطاب الى مراجعينا ------ ومرفق طيه مظروف معنون لاستخدامه بمعرفتكم .

(توقيع ووظيفة المسئول لدى العميل)

البيانات المذكورة أعلاه ( ) صحيحة
( ) غير صحيحة

(رجاء ذكر الفروق ـ ان وجدت ـ بالتفصيل) .

الشركة -------------

التوقيع ------------

الوظيفة -------------

التاريخ -------------

اختبار استقلال الفترة المالية :

اختبار استقلال الفترات المالية لحساب المشتريات له نفس الطبيعة والمنطق الذى يرتبط باختبار استقلال الفترات المالية لحساب المبيعات (والتى سبق وأن نوقشت خلال الفصل السابق) . ويقوم المراجع باجراء الاختبار بغرض تحديد ما اذا كانت المشتريات وحسابات الدائنين المناظرة لها قد تم تسجيلها فى الفترة الصحيحة أم لا . أيضا يرتبط ذلك الاختبار بشكل مباشر بأهداف الوجود والشمول فى عملية المراجعة .

يتضمن ذلك الاختبار عملية اختيار وفحص عينة من قيود المشتريات فى نهاية السنة المحاسبية تقريبا (عشرة أيام قبل السنة المالية أو عشرة أيام بعدها) . ويتم فحص تقارير الاستلام لكل قيد مشتريات موضع العينة ، حيث يجب أن يتم تسجيل عملية شراء البضائع وحسابات الدائنين المرتبطة بها فى السنة محل المراجعة اذا ماكانت شروط السداد على النحو التالى :

١ — تحدد غالبا نقل ملكية البضائع بنقطة التسليم FOB ، وحيث يقوم البائع بشحن البضائع فى نهاية السنة المحاسبية أو قبلها .

٢ — تسليم البضائع بمحل المشترى FOB destination فى (او قبل) تاريخ نهاية السنة المالية ، كذلك فان العمليات المالية المرتبطة بالخدمات يجب أن يتم عكسها فى السنة محل المراجعة اذا ماتم الحصول على هذه الخدمات فى أو قبل نهاية السنة المالية .

هناك مظهر آخر لاختبار استقلال السنة المالية يرتبط بالمدفوعات المقدمة أو الالتزامات المستحقة Prepayments and accruals حيث يجب أن يقوم المراجع بمراجعة قيود نهاية السنة المالية الخاصة بالمصروفات المدفوعة مقدما أو المصروفات المستحقة لتحديد ما اذا كانت تلك المصروفات قد تم الاعتراف بها فى الفترة المحاسبية أم لا . وسوف يقوم المؤلف بمناقشة المقدمات والمستحقات بشئ أكثر تفصيلا فيما بعد فى هذا الفصل .

اختبارات الالتزامات غير المسجلة: Tests for unrecorded liabilities

يهتم المراجعون غالبا باحتمال وجود تدنية فى تحديد قيمة الالتزامات نتيجة لوجود حسابات دائنة غير مسجلة • وهذا لايشير حتما الى عدم اهتمام المراجعون بالمغالاة فى قيمة تلك الالتزامات ، ولكن يمكن القول بأن ظاهرة تدنية قيمة الالتزامات هى الامر الشائع فى الحياة العملية ، حيث أن ذلك يؤدى الى دخل مغالى فى تحديده Overstated income ، يوضح شكل رقم (١٣/٣) المصادر المرتبطة باجراء اختبارات أرصدة وحسابات الدائنين للتحقق من وجود تدنية أو مغالاة فى تحديد هذه الارصدة • وسوف يتم مناقشة اختبار وجود تدنية فى قيمة تلك الارصدة أو وجود التزامات غفير مسجلة أولا •

يرتبط البحث عن الالتزامات غير المسجلة بشكل وثيق باختبار استقلال الفترة المحاسبية ، وفى الواقع أن ذلك قد يؤدى الى اكتشاف البنود المسجلة فى الفترة المحاسبية غير الصحيحة • بالمثل فان اختبارات استقلال الفترة المحاسبية يمكن أن يكشف عن التزامات غير مسجلة ، مع ذلك يقوم المراجعون عادة بأداء فحص مصمم أساسا لاكتشاف الالتزامات غير المسجلة ، على ذلك يمكن القول بأن ذلك مرتبط بأهداف المراجعة الخاصة بالتحقق من الشمول والتقويم، والالتزامات •

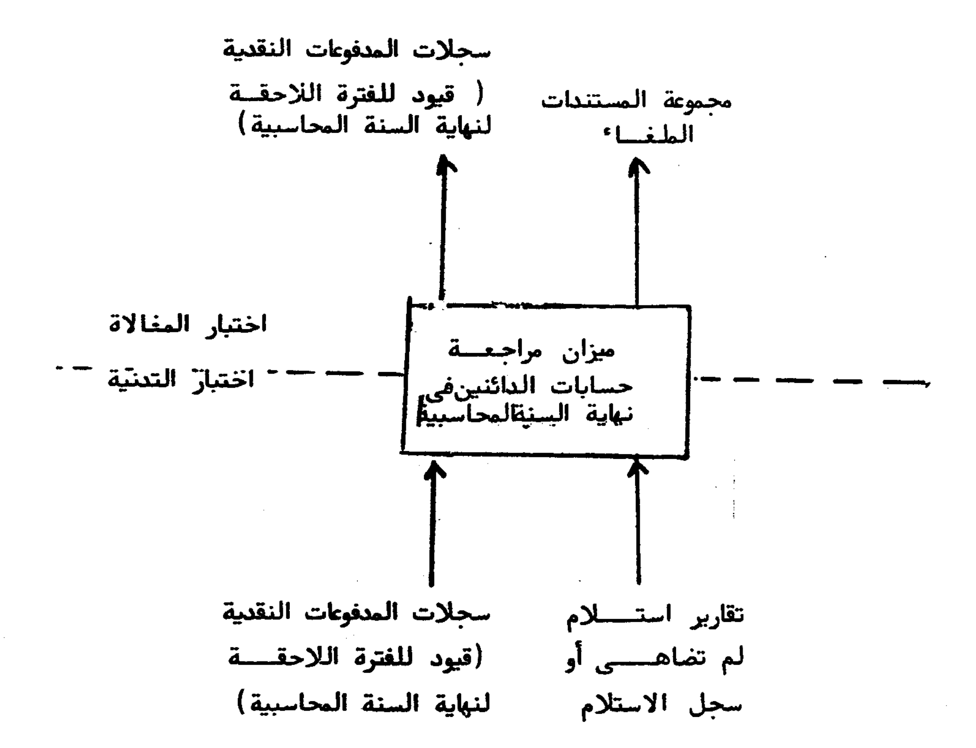
هناك أربعة مصادر يمكن استخدامها فى البحث عن الالتزامات غير المسجلة هى :

- ميزان مراجعة حسابات الدائنين فى نهاية السنة •
- يومية المدفوعات النقدية •
- مجموعة المستندات الملغاة المؤيدة لاذون السداد •
- ملف تقارير الاستلام الذى لم يتم مضاهاته (وهو محفوظ فى ملف أذون السداد أو غير المدفوعة بعد) •

ولا شك أن أفضل اجراءات اكتشاف عدم تسجيل الدائنين بالدفاتر أو تسجيلها بقيمة تقل عن حقيقتها ، فحص المدفوعات النقدية التى حدثت خلال الاسابيع الاولى عقب العام المالى تحت المراجعة ، ويطلق على هذا الاجراء اسم البحث لاكتشاف حسابات الدائنين غير المسجلة Search for unrecorded liabilities ، ويساعد ذلك الاجراء المراجع فى النظر الى الخلف للتعرف على حسابات الدائنين التى كانت موجودة فى نهاية العام المالى تحت الفحص.

شكل رقم (١٣/٣)

مراجعة أرصدة حساباتالدائنين

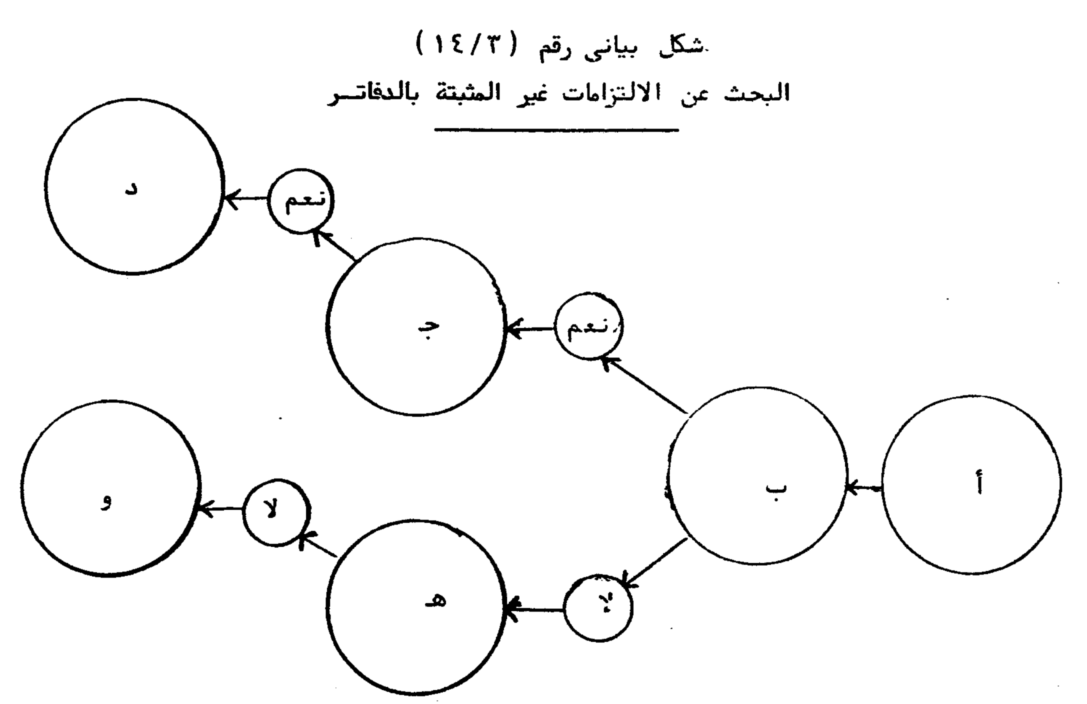


كما يساعد هذا الاجراء فى التحقق من صحة الفترة المالية التى تخصها هذه الدائنين ، فاذا ما اكتشف المراجع مدفوعات نقدية خلال الفترة ما بعد تاريخ القوائم المالية تحت المراجعة لا يقابلها حسابات دائنين فى أرصدة هذه القوائم ، يجب عليه فحص مستندات هذه العملية لتحديد ما اذا كان يجب أن يكون هذا الالتزام ضمن عناصر القوائم المالية للفترة المالية محل المراجعة

يوضح الشكل رقم (١٤/٣) ذلك الاجراء :

شكل بيانى رقم (١٤/٣)

البحث عن الالتزامات غير المثبتة بالدفاتر



أ = اختبار المدفوعات النقدية اللاحقة لتاريخ الميزانية ٠
ب = هل كانت عملية السداد تخص التزاما للسنة المالية محل المراجعة ؟
هـ = هل استمر فى البحث
و = هذا يمثل التزاما غير مثبتا ٠
جـ = هل كان هذا الالتزام مسجل ومبوب فى نهاية السنة المالية ؟
د = استمر فى البحث ٠

وعلى الرغم من أن تدنية قيمة حسابات الدائنين هى الحالة الشائعة فان المراجع لايمكن أن يتجاهل الاحتمال الخاص بالمغالاة فى تحديد قيمة الالتزامات ، حيث أن بعض العملاء قد يقوموا بالمغالاة فى تحديد مصروفاتهم (لاغراض تجنب ضريبة الدخل) ، وهناك ثلاثة مصادر يمكن استخدامها لاختبار المغالاة فى تحديد قيمة الالتزامات هى :

- ميزان مراجعة حسابات الدائنين فى نهاية السنة ٠
- يومية المدفوعات النقدية ٠
- مجموعة المستندات المؤيدة لاذون السداد (الملغاة أوالمختومة بخالص الدفع) ٠

اجراء الفحص التحليلى : Perform analytical procedures

يتمثل دور الفحص التحليلى لارصدة الدائنين (كما هو الحال فى اختبار أرصدة المدينين التى سبق مناقشتها فى الفصل السابق) فى توجيه انتباه المراجع مباشرة الى العلاقات الشاذة أو غير العادية او غير المعقولة بين حسابات الدائنين ومكوناتها ٠ يمكن أن يتم استخدام الفحص التحليلى لتحديد تلك الحسابات التى تظهر :

أ — بشكل معقول بالارتباط بالحسابات الاخرى ومن ثم لا تستلزم اجراء اختبار تحقق اساسى اضافى ٠

ب — بشكل غير عادى أو غير معقول ومن ثم تتطلب اجراء اختبارات تحقق اضافية أخرى ٠

يمكن للمراجع عند مراجعة حسابات الدائنين أن يستخدم أى من اجراءات الفحص التحليلى التالية (وذلك بغرض تقييم معقولية الارصدة المسجلة) :

- مقارنة متوسط عدد أيام المشتريات فى حسابات الدائنين عند نهاية السنة المالية بمثيلاتها بالسنوات السابقة ٠
- مقارنة نتائج المشتريات مقسومة على الدائنين للسنة الحالية بالسنوات السابقة ٠

ـ مقارنة الدائنين مقسوما على اجمالى الالتزامات الجارية للسنـــــة الحالية بالسنوات السابقة ٠

ـ مقارنة كل من المشتريات والدائنين فى السنة الحالية بماهو مخطط أو مقدر بالموازنة ٠

يجب أن يفحص المراجع أية علاقات غير عادية بين الحسابات أو مكونات الحساب ، كما يجب أن يقوم بتصميم اختبارات تحقق اضافية للتفاصيل اذا لزم الامر ، على سبيل المثال اذا كان ناتج الدائنين مقسوما على الالتزامـــــات الحالية يبدو أقل بالمقارنة بالسنوات السابقة ، فان المراجع قد يزيد من نطاق اختبارات التحقق للالتزامات غير المسجلة (كما تم مناقشته سابقا) ٠

العـرض والافصاح : Presentation and disclosure

يستلزم البند السادس من برنامج اجراء اختبار التحقق للمشتريـــــات والدائنين أن يقوم المراجع بتقييم ما اذا كانت حسابات دورة النفقات والمدفوعات مثل الدائنين ، الالتزامات المستحقة بالاضافة الى حســـابات المشتريـــات والمصروفات المرتبطة قد تم تبويبها والافصاح عنها فى القوائم الماليـــة طبقـــا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة بوجه عام أم لا ، وعادة مايتم تبويب الدائنين والالتزامات المستحقة كخصوم متداولة اذا ما استحقت أثنـاء سنـــة مالية واحدة أو اذا ماتوقع أن يتم دفعها اما بالاصول المتداولـــة القائمـــة أو عن طريق التزامات متداولة اضافية ، واعتمادا على مفهوم الاهميـــة النســـبية يجب أن يتم الافصاح الكامل لحسابات الالتزامات بشكل منفصل أو على حـــده (على سبيل المثال حسابات الدائنين التجاريين ، توزيعات أرباح تحـــت التوزيع ، مصروفات فائدة مستحقة ٠٠٠ الخ) ٠

٦/٣ اختبارات التحقق الاساسية للمصروفات المقدمة والالتزامات المستحقة :
Prepaid expenses and accrued liabilities.

يمكن القول بأن هناك حسابين فى دورة النفقات والمدفوعات ذا أهمية لعملية المراجعة هما المصروفات المدفوعة مقدما والمصروفات المستحقة ، حيث أنهما ينتجان أساسا من الاختلافات الزمنية بين الفترة التى خلالها تم صرف النقدية والاصل أو الالتزام الذى يتم تسجيلهوليس نتيجة الحجم أو الاهمية النسبية ، فى الواقع أن حجم العمليات المالية للمصروفاتالمقدمة والمستحقة يعتبر صغير غالبا ، ونتيجة لذلك عادة مايقوم المراجعون باختيار ١٠٠٪ من تلك العمليات والاحداث المرتبطة بتلك المصروفات أو الاعتماد على اجراءات الفحص التحليلى لتلك الحسابات •

١/٦/٣ المصروفات المقدمة : Prepaid expenses

وهى عبارة عن المبالغ التى دفعت مقدما بغرض الحصول على منافع مستقبلية فى صورة خدمات وهى تمثل استخداما مقدما لرأس المال القابل ولذلك فهى تبوب ضمن الارصدة المتداولة ، والمبرر الرئيسى لذلك هو أنه اذا لم تدفع هذه المصروفات مقدما للحصول على الخدمات فان الشركة ستدفعهافى المستقبل باستخدام اصول متداولة لغرض الدورة التجارية العادية ، مثلها فى ذلك مثل البضاعة والتىقد تبوب كأصل متداول فى الوقت الذى قد تستفيد منها عدة فترات قادمة •

وهناك أمثلة شائعة للمصروفات المقدمة أهمها الايجار المقدم ، التأمين المدفوع مقدما ، الضرائب المدفوعة ، المصروفات المقدمة الخاصة بالامدادات ، الى غير ذلك من الاعباء المؤجلة ، وتطبيقا لمبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات، فانه يتم تحميل السنة المالية بما يخصها من مصروف والمبلغ المتبقى والذى يخص فترات قادمة يظهر بقائمة المركز المالى لمقابلة الايرادات المحققة بتلك الفترات • فى بعض الاحيان قد تكون قيمة هذه المصروفات غير جوهرية نسبيا ، من ثم فانها تتطلب فقط قدرا محدودا من عناية المراجع ، من ثم فان المراجع سيعطى عناية بسيطة لاجراء الرقابة الداخلية المرتبطة بالمنشأة •

لاغراض الشرح فسوف يتم التركيز على مناقشة مصروفات التأمين المدفوعة مقدما الا أن أهداف المراجعة واجراءات تحقيق تلك الاهداف تكون مماثلة عند مراجعة باقى المصروفات المدفوعة مقدما .

بوجه عام يهتم المراجع بنظم ثلاثة للرقابة الداخلية عند مراجعته للتأمين المدفوع مقدما هى نظم اقتناء بوالص التامين الجديدة ، السداد النقدى لاقساط التأمين ، تسجيل مصروفات التأمين ومدفوعات القساط .

بوجه عام يبدأ المراجع عند قيامه بمراجعة التأمين المقدم بفحص واعداد كشف بوالص التأمين ضد الحريق والحوادث الموجودة فى نهاية الفترة محل المراجعة ، وعند اعداد ذلك الكشف يتعين على المراجع ضرورة ربط تلك البوالص بأصول محددة تغطيها كل بوليصة ، وذلك للمساعدة فى تقييم التغطية التأمينية المناسبة ، كما أن تفاصيل البوالص سارية المفعول يجب التأكد منها مع وكيل التأمين ، تلك التفاصيل يجب أن تتضمن اسم شركة التأمين ، رقم البوليصة ، نوع التغطية ، قيمة القسط ، المدة التى يغطيها القسط من خلال هذه التفاصيل فانالمراجع يستطيع بصفة عامة اعادة حساب قيمة التامين المقدم والاقساط المستنفدة خلال العام كجزء من التحقق من كل من حسابى مصروف التأمين والتأمين المقدم ، وبطبيعة الحال فان أرصدة كل من الحسابين يمكن أن تطابق مع مدفوعات الاقساط للفترة باستخدام المعادلة التالية : رصيد التأمين المدفوع مقدما فى أول الفترة زائد الاقساط المدفوعة خلال الفترة ناقصا الرصيد المسحوب للتأمين المقدم فى فى نهاية الفترة يساوى مصروف التأمين للفترة .

من خلال هذا التحليل فان المراجع يكون بوسعه توفير دليل رئيسى عند فحص كل من مصروف التأمين والتأمين المقدم ، وبالطبع فان نفس هذه الاجراءات يمكن أن تتبع عند التحقق من العلاقات بين المصروفات المقدمة الاخرى والمدفوعات النقدية لها ومايرتبط بها من حسابات .

٣/٦/٢ المصروفات المستحقة : accrued expenses

هناك أمثلة نمطية للمصروفات المستحقة مثل الايجار المستحق ، المرتبات المستحقة ، الفائدة المستحقة ، ضرائب الدخل المستحقة ، والى غير ذلك من الاعباء المستحقة ، سوف يتم تركيز المناقشة فى هذا المقام على الضرائب العقارية المستحقة ، رغما عن أن أهداف المراجعة واجراءات تحقيقها ستكون نمطية ومشابهة لتلك المرتبطة بمراجعة الالتزامات المستحقة الاخرى •

عند مراجعة الضرائب العقارية المستحقة — يهتم المراجع بتقييم نظم الرقابة الداخلية الثلاثة المرتبطة بتلك الانشطة هى الاعتراف بالضرائب المستحقة، تسجيل المصروف المرتبط بالضرائب المستحقة ، السداد النقدى للضرائب المستحقة

يوضح الشكل رقم (١٥/٣) ورقة عمل لعملية المراجعة المرتبطة بالضرائب العقارية المستحقة حيث تشير الى كيف يتم دراسة كل هدف ملائم لعملية المراجعة •

لاغراض اختبار صحة الحدوث ، الالتزامات والتقويم يقوم المراجع بفحص فواتير ضريبة العقار المستلمة للسنة الحالية (كما يتضح من الشكل رقم ١٤/٣) ومقارنة المخصص الحالى لمصروف ضرائب العقار مع مدفوعات السنة السابقة لاغراض اختبار المعقولية • عند اجراء ذلك الاختبار فان المراجع يجب أن يدرس الاضافات على الاصول الثابتة وتغيرات معدل الضريبة حيث أن أيا منهما أو كل منهما يمكن أن يغير القيمة المستحقة للسنة الحالية • أيضا فان اختبار المعقولية بدوره يهتم بدراسة الشمول حيث أن التقلبات غير العادية فى الضرائب العقارية المستحقة من سنة محاسبية الى السنة التالية يمكن أن يشير الى وجود تدنية او مغالاة فى تحديد قيمتها •

شكل رقم (٣/١٥)

تحليل الضرائب العقارية المستحقة

شركـة -----------

الضرائب العقارية المستحقـــة

٣١ ديسمبر ١٩٩١

رصيد ٣١ ديسمبر ١٩٩٠			٣٤٢٣٠ج (أ)
مخصص مصروف الضريبة العقارية			٣٥٠٠٠ (د)
المدفوعـــات			
—	١٥٤٧٣ج (ب)		
—	١٢٦٩٦ (ب)		
—	٣٢١٠ (ب)		
—	٢٨٤٢ (ب)		
			(٣٤٢٢١)
رصيد ٣١ ديسمبر ١٩٩١			٣٥٠٠٩ ج
			ج ، هـ

أ = متفقة مع أوراق العميل فى السنة السابقة والقوائم المالية السابقة .

ب = التتبع حتى فاتورة الضريبة المستلمة وسجلات المدفوعات النقدية .

ج = يتم مراجعة المجاميع .

د = مخصص مصروف الضريبة العقارية يظهر بقيمة معقولة ، حيث أن المخصص لعام ١٩٩١ يقترب بشكل معقول من المدفوعات الحقيقية المعدلـــة لاضافات الاصول .

هـ = متفقة مع ميزان المراجعة .

الفصل الرابع

اختبارات مراجعـــة
نظم الافراد والاجـــور

ركز الفصل السابق على اجراء اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخليـة واختبارات التحقق الاساسية لحسابات المشتريات والدائنين — وقد تم تشغيـل كل منهم ضمن دورة النفقات والمدفوعات · وفى هذا الفصل سوف يتم الاستمرار فى مناقشة هذه الدورة — حيث يتم التركيز بصفة أساسية على اجراء اختبـارات الالتزام بنظام الرقابة الداخلية واختبارات التحقق الاساسية المرتبطة بنظم شئون الافراد والاجور tests of controls and substantive tests related to personnal and payroll.

حيث يبدأ الفصل بمراجعة طبيعة دورة النفقات والمدفوعات ، مناقشـة الانشطة ونظم الرقابة الداخلية الشائعة لوظائف شئون الافراد والاجور، فضـلا عن دراسة المراجع لنظم الرقابة الداخلية على أنشطة شئون الافراد واعداد الاجور، كما يتم شرح المدفوعات النقدية المرتبطة بهذه الاجور ، وأخيرا يتم مناقشـة اختبارات التحقق الاساسية لتحقيق أرصدة حساب الاجور ·

بناء على ماتقدم يمكن القول بأن هذا الفصل يناقش الموضوعات الرئيسية التاليـة :

٤/١ طبيعة دورة النفقات والمدفوعات النقدية وعلاقتها بنظم شـئون الافراد والاجور ·

٤/٢ نظم الرقابة الداخلية على أنشطة شئون الافراد والاجور ·

٤/٣ دراسة المراجع لنظم الرقابة الداخلية على أنشطة شئون الافراد والاجور ·

٤/٤ أهداف عملية المراجعة واختبارات التحقق الاساسية لحسـابات الاجور ·

٤/١ طبيعة دورة النفقات والمدفوعات النقدية وعلاقتها بنظم شئون الافـــراد والاجور

The nature of the expenditures/disbursements cycle: personnel and payroll.

تتضمن دورة النفقات والمدفوعات النقدية عملية اقتناء وسداد الموارد التى يتم الحصول عليها من الموردين (أو البائعين) أو العاملين ، هذا ويوضـــح شكل رقم (٤/١) العلاقة بين نظم الافراد والاجور والدورات الاخرى، كمـــا يوضح الشكل البيانى رقم(٤/٢) ملخص لنظام الدورة كما ترتبط بنظام الافـــراد والاجور ، حيث تشير أساسا الى أن هناك وظيفتين رئيسيتين ترتبطان بجوانب دورة نظام الافراد والاجور هما :

١ – يتم الحصول على الموارد (أو الخدمات) من العاملين مقابل التزامات يتعين سدادها •

٢ – دفع الالتزامات الى العاملين •

شكل بيانى رقم (٤/١)

نطاق دورة النفقات والمدفوعات

وعلاقتها بنظام الافاد والاجور

وظائف المشروع المرتبطة	الانشطة العامـة	القيـود العامـة	النمـــاذج العامـــة
– يتم الحصـــول على الموارد من العاملين مقابــل التزامات يتعين سدادها •	– اعداد وتحديث سجلات العاملين	المدفوعات النقدية للعاملين	– سجلات الافراد
– دفع الالتزامـات الى العاملين •	– اعداد وتسجيل الاجور	– توزيع الحساب •	– بطاقات الوقت •
	– توزيع شيكـات الاجور للعاملين •	– الاجور المستحقة •	– سجل الاجور •
			– سجلات دخول العاملين •

لاشك أن نظام شئون الافراد والاجور يعتبر من أكثر المظاهر أهمية في دورة النفقات والمدفوعات في معظم الشركات — على الاقل لثلاثة أسباب هي:

١ — ان حسابات المرتبات والاجور تعتبر عادة أكثر عناصر النفقات جوهرية لاغلب الشركات الصناعية أو الخدمية .

٢ — يعتبر عنصر تكلفة العمل من أكثر العناصر أهمية (في الشركات الصناعية) عند تقييم المخزون ، حيث أن التبويب غير الصحيح يمكن أن يؤدى الى وجود تحريف جوهرى في رصيد المخزون وحساب تكلفة البضاعة المباعة .

٣ — تتضمن أنشطة الافراد والاجور عادة أنواع عديدة من أنشطة تعويض العاملين — أهمها المرتبات ، الاجور بالساعة ، الحوافز والعلاوات ، الاجور الاضافية ومقابل الاجازات بالاضافة الى المزايا العينية (مثل التأمين الصحى ، المعاشات ونصيب في الربح) .

شكل بيانى رقم (١/٤)

العلاقة بين دورة الافراد والاجور بالدورات الاخرى

نقطة البداية

تعيين العاملين

علاقات العمل

الحضور والعمل

المحاسبة عن الاجور

توزيع الاجور

المدفوعات النقدية

التسليم للعملاء (دورة الايرادات والمتحصلات) ، انتاج البضائع والخدمات (دورة الانتاج والتحويل) .

تتضمن أنشطة الافراد والاجور داخل دورة النفقات والمدفوعات عمليـــــة تعيين العاملين وانهاء خدماتهم ، اعداد وتسجيل الاجور بالاضافة الى توزيـــع شيكات الاجور . ويتم القيام باعداد قيود اليومية الخاصة بسداد الاجور والرواتـب وتوزيع حساب الاجور بالاضافة الى عمل التسويات الخاصة بالاجور المستحقـــــة فى نهاية السنة المحاسبية ، تتمثل النماذج والمستندات الاساسية فى الاتى :

أ - سجلات الافراد : Personnel records

حيث يقوم قسم الافراد بالاحتفاظ بمستندات لكل موظف ، من شأنهـــا توفير سجل دائم يحتوى على كافة المعلومات الاساسية للعاملين (مثل تاريـخ التوظف ، توصيف الوظيفة ، المرتب ومعدل الاجر بالساعة ، الترقى،استقطاعات الاجور ، وانتهاء خدمة العامل ... الخ) .

ب - بطاقة الوقت : Time card

وهى عبارة عن سجل بساعات العمل الخاصة بالعاملين أثناء فترة معينة (اسبوعيا أو شهريا) .

جـ - سجل الاجـــور Payroll register

وهو سجل يعد كل فترة يتم خلالها دفع الاجر ، بحيث يتضمن كافة العاملين واجمالى اجورهم و اجمالى الاستقطاعات وصافى الاجر المدفوع لكل عامـل خلال الفترة . يعتبر ذلك السجل بمثابة الاساس لاعداد شيكات الاجـــور ، بالاضافة الى تسجيل تلك الاجور فضلا عن تحديث سجلات اجور العاملين .

د - سجل دخول العاملين : Employee earnings record

وهو عبارة عن سجل يحتفظ به لكل عامل ، ومن شأنه توفير ملخـــــص تراكمى لاجمالى الدخول والاستقطاعات فى نهاية السنة المحاسبية .

تحصل الشركة على على مواردها فى عديد من الاحيان من العاملين فـى مقابل التزامات (رواتب وأجور) يتم دفعها لاحقا بشكل متتابع . ويتم التعامل

مع التعيينات الاصلية والمدفوعات النقدية للعاملين بالاضافة للانشطة الاخرى المرتبطة بالعاملين من خلال دورة النفقات والمدفوعات . فى الاجزاء التالية سيتم مناقشة الانشطة الداخلية المرتبطة بنظم الافراد والاجور .

هذا ويوضح الشكل رقم (٢/٤) خريطة تنظيمية ممثلة لانشطة شئون الافراد والاجور داخل دورة النفقات والمدفوعات ، كما يلخص الشكل رقم (٣/٤) المشتق من الشكل رقم (٢/٤) باختصار تدفق المستندات والانشطة الشائعة لنظم الافراد والاجور . فيما يلى مناقشة وشرح لكل نشاط رئيسى موضح بالشكل البيانى .

نشاط الافراد : Personnel

يجب أن يتم الموافقة على أنشطة التعيين ، والترقية ، والتحويل وانهاء خدمة العاملين عن طريق كل من مشرفى قسم التشغيل ومسئولى قسم شئون الافراد ، ويتم توثيق ذلك فى سجلات العاملين والافراد - والتى يجب - أن تتضمن أيضا التوثيق المرتبط بمعدلات الرواتب والاجور ، واستقطاعات الاجور ، توقيعات العاملين ، توصيف الوظيفة بالاضافة الى تقارير تقييم الاداء .

لاغراض تدنية احتمال حدوث أية مخالفات irregularities ، يجب حماية سجلات الافراد وتقييد عملية الاقتراب منها الا العاملين المسئولين عن اعداد والموافقة على وتوزيع تكلفة الاجور .

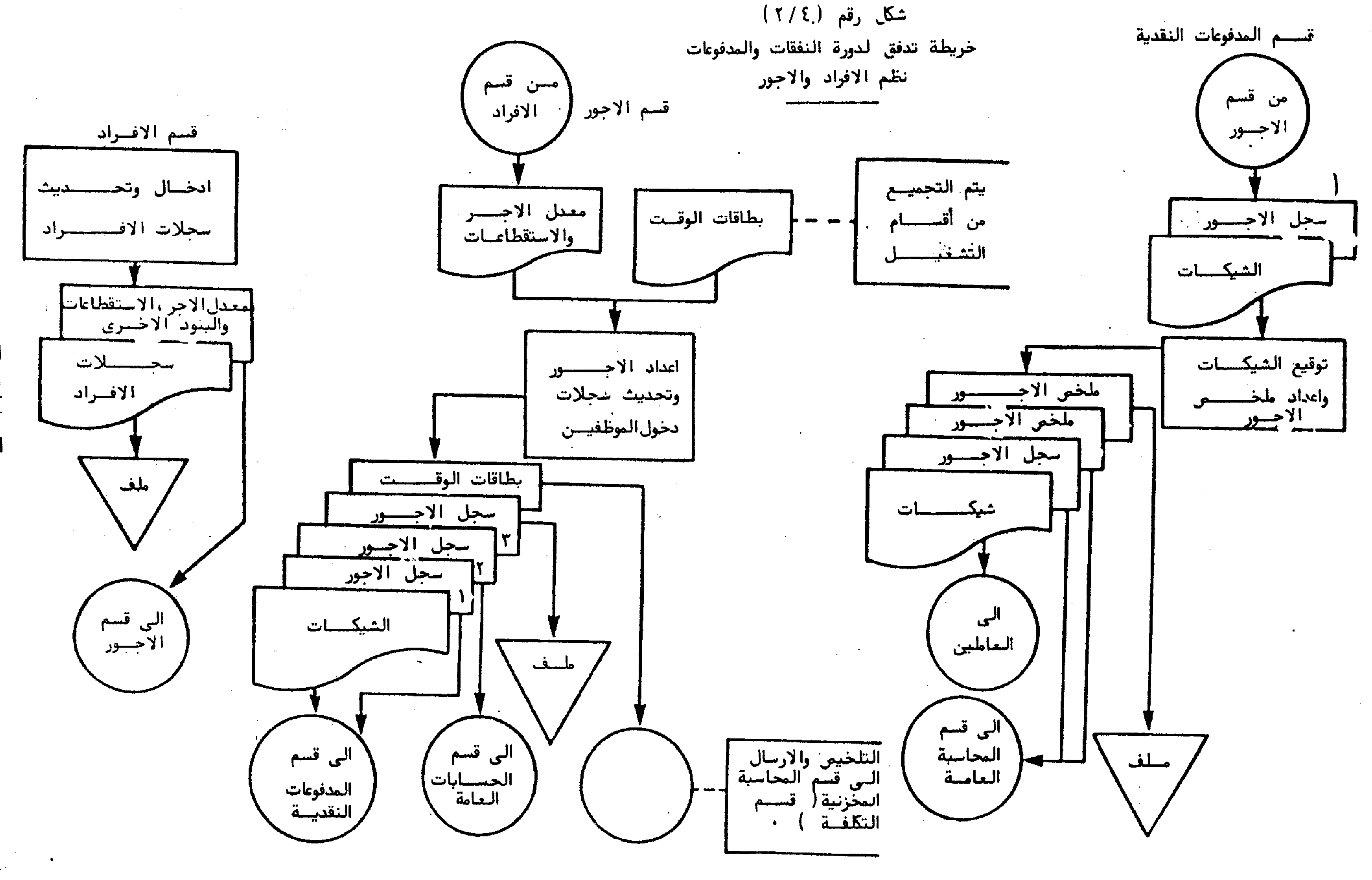
وعند انتهاء خدمة العاملين فان قسم الافراد يجب أن يحدد بوضوح طبيعة وشروط أى مدفوعات نقدية أو أية تسويات مرتبطة بعملية انهاء الخدمة (على سبيل المثال المدفوعات المستحقة مقابل الاجازات) .

اعداد الاجور وتوزيع تكلفتها :

يقوم قسم الاجور باعداد الاجور والرواتب تأسيسا على المعلومات الخاصة بمعدل الاجر المدفوع واستقطاعات الاجور الموافقة عليها والمقدمة عن طريق قسم شئون الافراد .

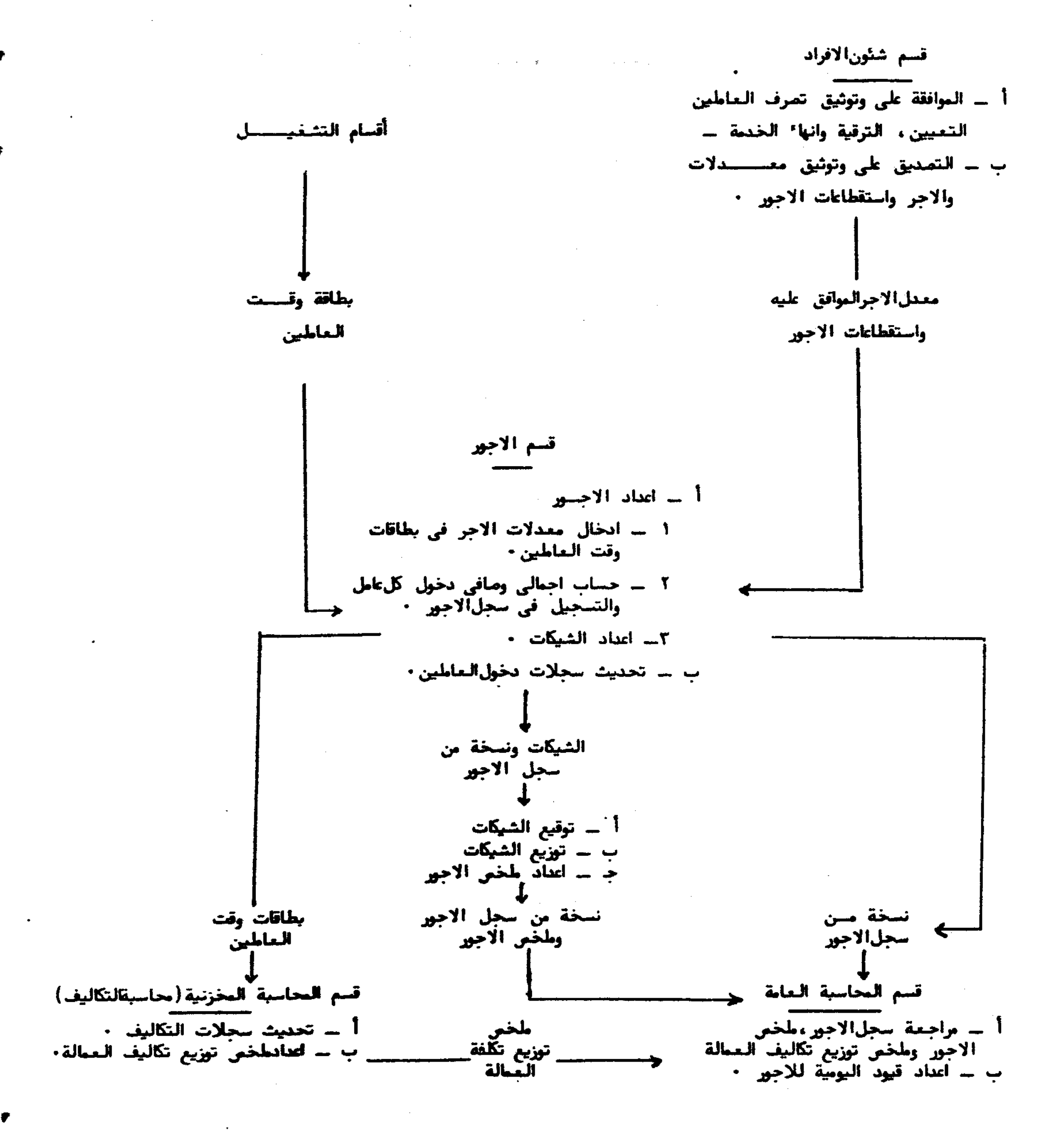
شكل رقم (٤/٢)

خريطة تدفق لدورة النفقات والمدفوعات
نظم الافراد والاجور



شكل رقم (٤/٣)

خريطة تدفق مستندات الافراد والاجور



يتم حساب اجمالى وصافى الدخول عن طريق مسئولى قسم الاجور وذلك لكل عامل ويتم بعد ذلك ادخالها فى سجل الاجور ٠ بالنسبة للعاملين بنظام الساعة _ يتم ادخال معدلات الاجر المدفوعة فى بطاقات الوقت حيث يتم ضرب ذلك المعدل فى ساعات العمل لاغراض تحديد اجمالى الدخول لفترة الاجور ٠ ثم يتم ارسال بطاقات الوقت بشكل متتابع الى قسم المحاسبة المخزنية (أو قسم محاسبة التكاليف) ٠

يتم اعداد الشيكات فى ضوء المعلومات التى يتضمنها سجل الاجور عن طريق العاملين بقسم الاجور ، ويتم ارسالها الى قسم رئيس الخزينة مع ارسال نسخة من سجل الاجور ٠ ترسل نسخة من سجل الاجور أيضا الى قسم المحاسبة العامة ، كاجراء رقابى على دقة احتساب الاجور فان سجل الاجور يجب أن يتم فحصه واختباره بالتفصيل عن طريق عامل غير مرتبط باعداد الاجور٠

أيضا يجب أن تراجع معقولية حساب الاجور عن طريق مستوى ادارى أعلى ٠

بعد سداد الاجور يجب أن يتم تحديث سجلات دخول العاملين عن طريق العاملين بقسم الاجور ، توفر تلك السجلات ملخص تراكمى فى نهاية السنة المحاسبية باجمالى الدخول ، بضرائب المرتبات المستقطعة والاستقطاعات الاخرى (على سبيل المثال التأمين الصحى _ اشتراك النقابات ٠٠٠ الخ) ٠

يجب أن يتم مقارنة شيكات الاجور المرسلة الى قسم رئيس الخزينة مع تلك الموضحة فى سجل الاجور ويتم التوقيع عليها من قبل موظف مختص ، ويجب أن تسلم الشيكات الموقع عليها الى مشرفى قسم التشغيل لاغراض توزيعها على الافراد العالمين ٠ يجب أن يرسل سجل الاجور ونسخة من ملخص الاجور المعد عن طريق موظفى قسم الخزينة الى قسم المحاسبة العامة ٠

بهدف الحصول على مستوى الدقة المعقول المرتبط بأن شيكات الاجور قد تم توزيعها للعاملين غير الزائفين أو غير الوهميين ، فانه يجب أن يتم

مقارنة التظهيرات على شيكات الاجور الملغاة مع توقيعات العاملين التى يحتفظ بها داخل سجلات الافراد عن طريق موظف مستقل ومحايد عن قسم اعداد الاجور • حيث تشير الاختلافات الى وجود مخالفات يتعين فحصها •

أهداف نظام الرقابة الداخلية والاخطاء أو المخالفات المحتملة لنظم شئون الافراد والاجور :

Internal control structure objectives and potential errors or irregularities: personnel and payroll.

فى الفصل السابق تم التركيز على أهداف نظام الرقابة الداخلية فى دورة النفقات والمدفوعات ، والمرتبطة بوظائف التصديق ، التنفيذ والتسجيل والاقتراب من الاصول فى نظم المشتريات والمدفوعات النقدية • فيما يلى سوف يتم التركيز على نظام الرقابة الداخلية المرتبطة بنظم الاجور والافراد ، حيث يتمثل التركيز على الاهداف وأمثلة عن الاخطاء أو المخالفات المحتملة التى يمكن أن تحدث اذا لم يتم تحقيق تلك الاهداف مع تقديم أمثلة على اجراءات الرقابة الداخلية المصممة لمنع حدوث أو اكتشاف الاخطاء أو المخالفات • يلخص شكل رقم (٤/٤) تلك المناقشة •

التصديق على العمليات المالية : **Transaction authorization**

مثلما هو الامر بالنسبة للبائعين والموردين الذين يجب أن يتم الموافقة عليهم طبقا لتصديق الادارة ، فان الادارة يجب أيضا أن تحدد معايير لتعيين الموظفين والعاملين التنفيذيين والاستشاريين ، حيث أن تعيين موظفين غير موءهلين قد يوءدى الى تكاليف تدريب متزايدة أو تكاليف نقل غير ضرورية أو التعرض لجزاء على انتهاك القوانين ، لاغراض الرقابة على عملية التعيين غير المصرح بها ، يجب على الادارة أن تحدد سياسات واجراءات مكتوبة للتعيين مع المحافظة على سجلات أفراد مستحدثة لكافة العاملين ، بالاضافة لذلك يجب على الادارة أن تتحقق من كافة المعلومات الملائمة التى تتضمنها طلبات التوظيف •

شكل رقم (٤/٤)

أهداف نظم الافراد والاجور

والاخطاء أو المخالفات المحتملة واجراءات الرقابة

الهـــدف	أنواع الاخطاء أو المخالفات التي يمكن أن تحدث اذا لم يتم تحقيق الهدف .	اجراءات الرقابة المصممة لمنع حدوث أو اكتشاف الاخطاء أو المخالفات
التصديق على العملية المالية :		
— يجب أن يتم تعيين العاملين طبقا للمعايير المصدق عليها بواسطة الادارة .	— قد يتم تعيين عاملين غير مؤهلين الامر الذى من المحتمل أن يؤدى الى تكاليف تدريب متزايدة ، تكاليف نقل غير ضرورية أو التعرض الى جزاءات نتيجة انتهاك القوانين .	— تحديد قوائم واضحة السياسات واجراءات التعيين . — الاحتفاظ بسجلات أفراد دائمة لكافة العاملين . — التحقق من طلب التوظيف .
— يجب أن يتم عمل تعويضات واستقطاعات الاجور طبقا لتصديق الادارة .	— يمكن أن يتم دفع أجور للعاملين بقيمة غير المصدق عليها الامر الذى من المحتمل أن يؤدى الى تكاليف عمل متزايدة أو انتهاك لعقود العمل .	— الاحتفاظ بقوائم مستحدثة لمعدلات الاجور والاستقطاعات المصرح بها . — تحديد اجراءات لمراجعة معدلات الاجر والاستقطاعات والموافقة عليها .
	— يمكن أن يتم حساب مستحقات المعاشات ، مقابل الاجازات أو العلاوات من معلومات غير دقيقة ، الامر الذى من المحتمل أن يؤدى الى مستحقات غير صحيحة .	
— يجب أن يتم عمل التسويات الخاصة بالاجور أو سجلات الافراد طبقا لتصديق الادارة .	— يمكن اجراء تسويات غير مصدق عليها لزيادة الاجور المدفوعة لاحد الموظفين الامر الذى قد يؤدى الى سوء استخدام النقدية واختلاسها بالاضافة الى المغالاة فى تكاليف العمل .	— تحديد قوائم واضحة لسياسات واجراءات التسوية .
التنفيـــذ :		
— يجب أن يتم تحديد اجراءات الاجور وشئون الافراد طبقا لتصديق الادارة .	— يمكن أن يتم دفع شيكات لعاملين زائفين أو انهى خدمتهم، الامر الذى من المحتمل أن يؤدى الى اختلاس النقدية .	— تحديد دليل لاجراءات الافراد والاجور . — التحقق الدورى من اعادة تخصيص العاملين وتقارير تصرف الافراد .
— يجب أن تتأسس كافة المدفوعات النقدية للاجور على التزام معترف به .	— قد يتم صرف النقدية مقابل خدمات لم تؤدى ،الامر الذى من المحتمل أن يؤدى الى اختلاس النقدية والمغالاة فى تحديد تكلفة العمل .	— الترقيم المسبق والرقابة على سجلات الوقت ، الشيكات المدفوعة ونماذج التسوية . — ضرورة وجود توقيعين ثنائيين لكافة المدفوعات التى تزيد عن قيمة معينة .

تابع : شكل رقم(٤/٤)

التسجيل :		
— يجب أن يتم تسجيل القيمة المستحقة للعاملين عند القيمة الصحيحة وفى الفترة الصحيحة كما يجب أن يتم تبويبها بشكل صحيح.	— قد تكون تكاليف الاجور، (تكاليف العمل) والالتزامات المرتبطة بها (مثل ضريبة المرتبات المستقطعة) غير دقيقة، الامر الذى من المحتمل أن يؤدى الى تحريف فى المصروفات والالتزامات . — قد لا يتم الانفاق والمطابقة بين ملخصات تفاصيل السجلات (على سبيل المثال سجل الاجور وملخص تكاليف العمل)، الامر الذى من المحتمل أن يؤدى الى اختلاس الاجور وعدم دقة تكاليف العمل .	— تحديد وتوثيق اجراءات لتوزيع حساب الاجور . — مطابقة دفاتر الاستاذ الملائمة ودفاتر اليومية .
الاقتراب من الاصول :		
— يجب أن يتم الحد من الاقتراب من سجلات شئون الافراد والاجور والنماذج والمستندات بحيث يتم الاقتصار على الافراد المصرح لهم عن طريق الادارة .	— قد يحدث اساءة فى استخدام السجلات، النماذج والمستندات عن طريق عاملين غير مصرح لهم بذلك ، الامر الذى من المحتمل أن يؤدى الى سوء استخدام النقدية وتكاليف العمل .	— تحديد قيود مادية على المستندات والنماذج غير المستخدمة . — الترقيم المسبق والرقابة على النماذج والمستندات . — الفصل فى المسئوليات بين وظائف التصديق ،التنفيذ والتسجيل للعمليات المالية للاجور والافراد. — الاحتفاظ بقوائم وعينات للتوقيعات المصدق عليها .

بالمثل فان التعويضات واستقطاعات الاجور يجب أن يتم اجرائها طبقا لتصديق الادارة ، حتى يمكن الحماية ضد تكاليف العمل المتزايدة ، وانتهاك عقود الاتحاد بالاضافة الى المستحقات غير الدقيقة للمعاشات ومقابل الاجازات أو العلاوات ٠ كثيرا من الشركات تقوم بالرقابة على التعويضات والاستقطاعات عن طريق تحديد اجراءات خاصة بمراجعة والموافقة على معدلات الاجر والاستقطاعات بالاضافة الى الاحتفاظ بقوائم مستحدثة للمعدلات المصدق عليها عن طريق توصيف الوظيفة ٠

على الرغم من ان معدلات الاجر يمكن تحديدها عن طريق قوائم لمعدلات أجر مصدق عليها واجراء أى تسويات متعاقبة عليها على سبيل المثال أيضا يجب أن يتم اجراء الترقيات والتحويلات طبقا لتصديق الادارة ٠

يمكن للادارة أن تقوم بالرقابة على الزيادات فى معدل الاجر عن طريق تحديد سياسات مكتوبة لتعديلات معدل الاجر وتوصيلها الى قسم شئون الافراد ومشرفى قسم التشغيل ٠

التنفيذ : Execution

فى الشركات التى تتميز بوجود كثافة عمالية — أى تلك الشركات التى بها تكلفة عمل كبيرة ، يتطلب الامر وجود نظم رقابة داخلية فعالة على الاجور وشئون الافراد ، حيث أنه بدون ذلك قد يتم سداد أجور لعاملين زائفين أو عاملين انهيت خدماتهم ، نتيجة لذلك تقوم الشركات متوسطة وكبيرة الحجم عادة بتكوين نظم للافراد والاجور وتوصيل اجراءتها لكافة الاقسام داخل الشركة ٠

للرقابة ضد المدفوعات النقدية مقابل خدمات لم يتم تأديتها يجب أن تتأسس كافة المدفوعات النقدية المرتبطة بالاجور على التزام معترف به ، كما يجب أن تعكس الاجور المدفوعة التعويض الكافى والعادل للخدمات المؤداة بالفعل ، تماما مثل المدفوعات النقدية التى تتم للبائعين فى مقابل البضائع والخدمات التى تم استلامها بالفعل ٠ يجب على الادارة أن تقوم بالرقابة على المدفوعات النقدية

للاجور المصدق عليها عن طريق نماذج معينة بالاضافة الى وجود توقيعات ثنائية على كافة شيكات الاجور غير العادية ٠

التسجيل : Recording

يجب أن يتم تسجيل كافة الاجور المستحقة للموظفين عند قيمتها الصحيحة ، كما ينبغى تسجيلها فى الفترة الصحيحة بالاضافة الى ضرورة تبويبها بشكل صحيح ٠

والا فان تكلفة الاجور والعمل والالتزامات المرتبطة بها (على سبيل المثال ضرائب المرتبات المستقطعة) قد تكون غير دقيقة ، الامر الذى من المحتمل أن يؤدى الى تحريف فى قيمة المصروفات وتكاليف العمل والالتزامات المرتبطة بها ٠ بالاضافة لذلك فان ملخصات السجلات التفصيلية (مثل ملخصات الاجور والسجلات) قد لاتتفق مع بعضها والتى يمكن أن تؤدى الى عدم صحة حساب الاجور أو سوء استعمال تكلفة العمل ٠ باختصار فان شيكات الاجور المحسوبة بدقة لاتؤدى بالضرورة الى توزيع الحساب الصحيح أو استعمال تكلفة العمل بشكل صحيح ٠ للرقابة ضد التسجيل غير الصحيح يمكن للادارة أن تحدد اجراءات لتوزيع الحساب ولتخصيص تكلفة العمل واجراء مطابقة بين دفاتر الاستاذ الملائمة واليوميات والملخصات ٠

الاقتراب من الاصول : Access to assets

للرقابة ضد اختلاس النقدية وتكاليف العمل غير المصدق عليها ، يجب على الادارة أن تكون سياسات للحد من الاقتراب من سجلات الافراد والاجور بالاضافة الى النماذج والمستندات بحيث تقتصر فقط على المسئولين المصدق عليهم على سبيل المثال يمكن للادارة أن تحدد قيود مادية على المستندات والنماذج غير المستخدمة (على سبيل المثال الخزائن) والترقيم المسبق للمستندات ، الاحتفاظ بقوائم للتوقيعات المصرح بها ، والفصل بين المسئوليات الخاصة بوظائف التصديق على ، التنفيذ والتسجيل للعمليات المالية للاجور والافراد ـ وهى نفس

اجراءات ونظم الرقابة الداخلية الموضحة فى الفصل السابق المرتبطة بالمشتريات والمدفوعات النقدية ٠

الفصل بين المسئوليات : **Segregation of duties**

لضمان الفصل الكاف بين المسئوليات الوظيفية ، يجب أن يتم فصل مسئوليات قسم شئون الافراد عن قسم اعداد الاجور ، كما يجب فصل كل منهما عن قسم المدفوعات النقدية وأقسام التشغيل ، حيث أن المزج بين وظيفة التصديق (الافراد) مع وظيفة التنفيذ (الاجور) يؤدى الى زيادة فرص أو احتمالات تصرف العاملين غير المصرح بها ومن ثم تضخيم معدلات الاجر ٠ بالاضافة لذلك فان مزج أقسام الاجور مع أقسام التشغيل (مثل الانتاج أو الرقابة على المخزون) يزيد من فرص المدفوعات النقدية غير المصدق عليها ، حيث أن العاملين يكونوا مسئولين عن كل من التقرير عن ساعات العمل وحساب اجمالى الاجور ٠

٤/٣ دراسة المراجع لنظام الرقابة الداخلية على شئون الافراد والاجور :
Considering internal control structure.

فى الفصل السابق تم مناقشة دراسة المراجع لنظم الرقابة الداخلية على ثلاثة وظائف لدورة النفقات/المدفوعات (الشراء ، الاستلام والمدفوعات النقدية) ٠ تركز المناقشة التالية على دراسة نظم الرقابة الداخلية على أنشطة شئون الافراد والاجور داخل دورة النفقات/المدفوعات ٠

٤/٣/١ الحصول على الفهم : **Obtain an understanding**

فى المرحلة المبدئية لدراسة هيكل الرقابة الداخلية يحاول المراجع أن يحدد كيف يمكن أن يعمل النظام وما اذا كانت اجراءات الرقابة الداخلية قد تم تحديدها (عن طريق الادارة) لضمان أن النظام يعمل وفقا للمخطط ام لا ٠

تشتمل عملية الحصول على الفهم اللازم أربعة عناصر أساسية هى أداء المراجعة المبدئية، توثيق النظام ، أداء اجراء السير فى النظام بالاضافة الى تحديد ما اذا كانت نظم الرقابة الداخلية يمكن الاعتماد عليها أم لا .

أ - المراجعة المبدئية : Preliminary review

يتعين على المراجع - عند اجراءه للمراجعة المبدئية - أن يفهم بوجه عام البيئة الرقابية للعميل ، تدفق العمليات المالية والسجلات الخاصة بالافراد والاجور من خلال النظام المحاسبى ، واجراءات الرقابة الداخلية المصممة لمنع حدوث أو اكتشاف الاخطاء أو المخالفات . بافتراض أن المراجعة المبدئية قد افترضت أنه من المحتمل أن تبرر الدراسة الاضافية لهيكل الرقابة الداخلية الاعتماد على اجراءات الرقابة الداخلية ومن ثم يتم الحد من اختبارات التحقق الاساسية على أرصدة الاجور .

ب - توثيق النظام : System documentation

أوضح الشكل رقم (٤/٢) - السابق مناقشته - خريطة تدفق أنشطة شئون الافراد والاجور داخل دورة النفقات/المدفوعات .

أيضا فان الشكل البيانى رقم (٤/٥) يشرح قائمة استقصاء أو استبيان وهى تعتبر الوسيلة الثانية للحصول على توثيق النظام المرتبط بأنشطة شئون الافراد والاجور وتوزيع شيكات الاجور المدفوعة .

أيضا يمكن للمراجع أن يستخدم طريقة التقرير الوصفى لابراز نظام الاجور سواء كله أو جزء منه . على سبيل المثال يمكن للمراجع أن يستخدم خرائط التدفق وقوائم الاستقصاء لتوثيق اجراءات نظام الاجور للعاملين بنظام الساعة بالاضافة الى اعداد تقرير وصفى عن أجور العاملين التنفيذيين والتى تتضمن نمطيا جزء من قسم شئون الافراد وبالتبعية جزء من شيكات الاجور المدفوعة .

جـ — اجراء السير في النظام : Transaction walk-through

للتأكيد على فهم المراجع للنظام الموضح بخريطة التدفق فى الشكل البيانى رقم(٤/٢) ، يمكن له أن يختار أحد البنود من سجل الاجور والمحفوظ بأحد الملفات فى قسم المدفوعات النقدية ، وأن يتم تتبع المعلومات حتى تقارير الوقت التى تم تلخيصها فى قسم الاجور والمحفوظة بأحد الملفات فى قسم المحاسبة المخزنية ، وحتى السجلات التى يتم الاحتفاظ بها فى قسم شئون الافـراد •

الغرض من اجراء السير فى النظام مع ذلك ليس بالضرورة اختبار الالتزام باجراءات الرقابة وانما هو التأكيد والتصديق على خريطة التدفق وقائمة الاستبيان المكتملة •

د — تحديد نظم الرقابة الداخلية التى يمكن الاعتماد عليها :

Identification of controls to be relied on

يستكمل المراجع عملية توثيق النظام ، ويستمر فى دراسة هيكل الرقابة الداخلية بنفس المنهج الموضح فى الفصل السابق المرتبط بالمشتريات والمدفوعات النقدية على النحو التالى :

أ — تحديد أهداف نظام الرقابة — يوضح العمود الاول من الشكل (٤/٤) أهداف الرقابة المرتبطة بأنشطة شئون الافراد والاجور •

ب — دراسة الاخطاء أو المخالفات المحتملة التى يمكن أن تحدث اذا لم يتم تحقيق أهداف الرقابة المحددة ، يشير العمود الثانى من الشكل رقم (٤/٤) الى أمثلة لتلك الاخطاء أو المخالفات المحتملة •

جـ — تحديد ماهى اجراءات الرقابة التى تستخدم عن طريق الشركة لمنع حدوث أو اكتشاف الاخطاء أو المخالفات الجوهرية المحتملة ، يوضح العمود الثالث من الشكل (٤/٤) أمثلة لتلك النظم الرقابية •

د — تصميم اختبارات الالتزام بنظم الرقابة لكل اجراء رقابى يمكن الاعتماد عليه أثناء اختبارات التحقق الاساسية لارصدة الحساب •

شكل بيانى رقم (٤/٥)

قائمة استقصاء عن أنشطة شئون الافراد والاجور

السؤال	الاجابة (نعم، لا) غير قابلةللتطبيق	ملاحظات
قسم شئون الافراد والاجور :		
١ ـ هل تم الموافقة على كافة التغيرات المرتبطة بتعيين وترقيات ونقل وانهاء للخدمة للعاملين عن طريق مشرفى أقسام التشغيل بالاضافة الى قسم شئون الافراد ؟.		
٢ ـ هل تم توثيق كافة هذه التغيرات فى سجلات الافراد ؟		
٣ ـ هل تم توصيل التغييرات السابقة الى قسم الاجور المدفوعة على الفور ؟		
٤ ـ هل تتضمن سجلات العاملين التصديق على كافة الاستقطاعات والضرائب المستقطعة ؟		
٥ ـ هل تم تكوين دليل لتحديد توزيع الحساب الخاص بتكاليف العمل ؟		
٦ ـ هل كافة العاملين الذين يقومون باعداد الاجور مستقلين عن وظيفة التعيين وانهاء الخدمة ومستبعدين عن توزيع الشيكات للعاملين ؟		
٧ ـ هل تم الموافقة على الاجور عن طريق مسئول محايد عن المسئول عن اعداد الاجور وحسابها .		

٨ — هل تم الاشراف على عملية اعداد تقارير الوقت للعاملين لضمان دقة تلك التقارير ؟

المدفوعات النقدية :

١ — هل تم توزيع شيكات الاجور عن طريق مسئولين مستقلين عن قسم شئون الافراد والاجور ؟

٢ — هل يتم مطابقة رصيد حساب بنك الاجور شهريا عن طريق موظف مستقل عن وظيفة اعداد الاجور وتوزيعها ؟

٣ — هل مطلوب من الموظفين تقديم اثبات الهوية قبل استقبال شيك الاجور ؟

٤ — هل تم ارتجاع شيكات الاجور التى لم يتم المطالبة بها من قبل موظف مستقل عن وظيفة اعداد الاجور وحسابها وتوزيعها ؟

٢/٣/٤ اختبار الالتزام بنظم الرقابة الداخلية للاجور والافراد :

Tests of controls: personnel and payroll.

يجب على المراجع أن يحدد مدى الالتزام بنظم الرقابة المحاسبيةالمقررة، بعد أن يكون قد تأكد من صحة وكفاءة تلك النظم على منع حدوث أو اكتشاف وتصحيح المخالفات أو الاخطاء الجوهرية فى القوائم المالية • وتجدر الاشارة الى أن بعض نظم الرقابة الداخلية على الاجور قد لاتكون مدعمة بأدلة اثبات مستندية (مثل الفصل المناسب بين الواجبات وتعيين المسئولين وتحديدها)ومن ثم يجب أن يتم اختبار هذه الاساليب الرقابية عن طريق الاستفسار أو الملاحظة•

أما نظم الرقابة الاخرى فانها يجب أن تكون موئيدة بأدلة اثبات مستندية لنظم الرقابة على وظائف معينة مثل مستندات واعتمادات تغيير الافراد وتنقلاتهم ومعدلات الاجر والاستقطاعات ، ودفع الأجور طبقا لسياسات الادارة المقررة •

يوضح الشكل رقم (٤/ ٦) منهج اختبارات الالتزام بنظام الرقابة المدعم بالمستندات على عمليات التصديق والاعتماد والتنفيذ والتسجيل • ويتضح من ذلك الشكل أن المراجع قد يحضر الى موقع العمل فجأة أثناء توزيع شيكات الاجور للتحقق من وجود الافراد المسجلين بقوائم الاجور وأنهم يعملون فعلا لدى الشركة ، وعلى الرغم من فعالية هذا الاجراء الا أنه يستخدم فقط عندما لا يتبع العميل أساليب رقابية للتحقق من عدم صرف شيكات أجورلعمال وهميين أو زائفين •

يمكن القول بأنه اذا كانت نتائج اختبارات الالتزام بنظم الرقابة تشير الى امكانية الاعتماد على الاجراءات الرقابية ، من ثم تركز اختبارات التحقق على اجراءات الفحص التحليلى على سبيل المثال تحليل الموءشرات المالية •

يجب أن تتسم اختبارات الالتزام بالتفصيل والشمول الكافى لتبرير الاعتماد الواسع على تلك النظم الرقابية الداخلية ، تأسيسا على ذلك تتكون

اختبارات الالتزام بنظم الرقابة على أنشطة شئون الافراد والاجور على الاجراءات التى ترتبط عادة باختبارات التحقق الاساسية ، هذا ويمكن فيما يلى مناقشة بعض من الاختبارات الممثلة للتحقق من الالتزام بنظم الرقابة على شئون الافراد والاجور بالاضافة الى توزيع شيكات الاجور ٠

شكل رقم (٦/٤)

اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية على الاجور

الصفات	البيانات (المجتمع)	حجم العينة	اجراء المراجعة	من	الى
١ ـ التعيين الجديد، انهاء الخدمة تغير المعدلات، والتغيرات الاخرى التي يتم لها الاعتماد	سجلات أجور العاملين : التعيينات الجديدة ، انهاء الخدمة وتغيير معدلات الاجر .	x	مراجعة مستندية	سجلات أجور العاملين	نماذج الاعتماد، ومحاضر مجلس الادارة أو لجنة شئون الافراد .
٢ ـ الافراد المدفوع لهم يجب أن يكونوا موجودين ومصرح لهم .	سجلات أجور العاملين : (الاسماء، والمعدلات) .	x	مراجعة مستندية لعدد ساعات العمل ببطاقات الوقت المعتمدة .	سجلات أجور العاملين	ملفات العاملين .
٣ ـ القرارات المتعلقة بالعاملين (التعيين الجديد، انهاء الخدمة وتغير المعدلات) اتخذت باسلوب مناسب .	ملفات التوظيف وانهاء الخدمة وتغير معدلات الاجر .	x	تتبع	ملفات التوظيف الموجودة بقسم شئون الافراد .	سجلات أجور العاملين .
٤ ـ استقطاعات الاجور ثم اعتمادها والموافقة عليها من قبل العاملين .	سجلات أجور العاملين : الاستقطاعات .	x	مراجعة مستندية	سجلات أجور العاملين	البيانات المؤيدة في ملف التوظيف (اقرار الحالة الاجتماعية، العقود ...الخ) .
٥ ـ استقطاعات الاجور عولجت بشكل صحيح .	نماذج الاستقطاعات	x	تتبع	نماذج الانقطاعات	سجلات أجور العاملين ، يوميات الاجور، دفاتر الاستاذ .

تابع : شكل رقم (٤/٦)

٦ ـ بيانات تسجيل وقت العاملين مدعمة بشكل مناسب .	يومية الاجور (ساعات العمل) .	x	مراجعة مستندية	يومية الاجور	بطاقات وقت العاملين
٧ ـ بيانات تسجيل وقت أوامر الامر أو القسم مدعمة بشكل مناسب،	سجلات تكلفة أوامر الانتاج أو المراحل .	x	مراجعة مستندية	سجلات تكلفة أوامر الانتاج .	بطاقة تكلفة الانتاج
		x	تسوية	سجلات تكلفة أوامر الانتاج أو المراحل .	ملخص الاجور ويوميات الاجور .
		x	تسوية	بطاقات وقت للعاملين	بطاقات وقت أمر الانتاج
		x	مراجعة مستندية لساعات العمل .	بطاقات وقت العاملين	توقيعات اعتماد الادارة .
٨ ـ ساعات العمل العادية والاضافية تم اعتمادها بواسطة مشرفي الاقسام .	بطاقات وقت العاملين				
٩ ـ الشيكات المصدرة للعاملين تم مطابقتها مع صافي المدفوع طبقا لكشف الاجور .	الشيكات المنصرفة بكشف البنك .	x	تتبع	الشيكات المنصرفة	مفردات كشف الاجور وسجلات أجور العاملين .
١٠ ـ مفردات كشف الاجور مؤيدة بالشيكات المنصرفة .	مفردات كشف الاجور	x	مراجعة مستندية	كشف الاجور	الشيكات المنصرفة
١١ ـ تحديد هوية كافة الموزع عليهم الشيكات .	الشيكات المنصرفة	استخدام نفس حجم العينة المستخدم في مراجعة الشيكات على كشف الاجور حكميا .	مراجعة مستندية ملاحظة توزيع شيكات الاجور بشكل مفاجئ .	الشيكات المنصرفة	ملفات التوظيف (اقرار الحالة الاجتماعية . . الخ) .
١٢ ـ متابعة الاجور التي لم يتقدم أصحابها لصرفها .	الشيكات التي لم تصرف أو تسلم بعد والمعلقة بحساب بنك الاجور .		تتبع	قائمة الشيكات التي لم تسلم بعد .	قيود ردها الى النقدية واثبات الالتزام الجاري المقابل .

x يتحدد حكميا أو احصائيا طبقا للمنهج الذي تم مناقشته في الفصل الثاني عشر .

xx يتم أداء هذا الاجراء بواسطة المراجع اذا ماكانت صفات الرقابة الداخلية الاخرى غير موجودة .

فى ضوء النظام الموضح فى خريطة التدفق الظاهرة فى الشكل البيانـــــى رقم(٤ / ٢) ٠

اخـــــتبار الالتزام بنظام الرقابة على شئون الافراد والاجور :

يعتبر سجل الاجور الاساس والمصدر الرئيسى لاعداد الاجور وتوزيعهـــا وتسجيلها على أساس دورى ، يوضح الشكل رقم(٤ / ٧) نموذج لاختبارات الالتزام بنظم الاجور والافراد :

شكل بيانى رقم (٤/٧)

الالتزام بنظم الرقابة للافراد والاجور

١ - الحصول على سجل الاجور الخاص بالفترة المختارة (أو الفترات) من ملفات قسم الاجور والتحقق من الدقة الحسابية ٠

٢ - الحصول على ملخص للاجور وتوزيع تكلفة العمل :

أ) التحقق من الدقة الحسابية لملخصات الاجور وتوزيعها والمقارنة مع الاجماليات فى سجل الاجور ٠

ب) تتبع الاجماليات حتى الترحيلات فى الاستاذ العام وسجلات محاسبة التكاليف ٠

٣ - اختيار عينة عشوائية من العاملين من سجل الاجور والحصول على ملف أفراد لكل عامل مختار :

أ) فحص الملفات للتحقق من شمولها ومراجعة وجود التصديقات والاعتمادات الملائمة ٠

ب) مقارنة معلومات معدلات الاجور واستقطاعات الاجور فى سجلات الافراد مع القيود فى سجل الاجور المرتبطة بالعاملين الذين يعطون بنظام الساعة ، والحصول على تقارير الوقت واعادة حساب اجمالى الاجور للفترة الزمنية للاجور ٠

جـ) تتبع القيود محل العينة فى سجل الاجور حتى الترحيلات فى سجل الاجور المتراكمة للعاملين الفرديين ٠

د) تتبع أسماء العاملين المختارين حتى سجل الاجور بالنسبة لفترة زمنية سابقة وحتى سجل الاجور بالنسبة لفترة لاحقة ٠

٤ - توثيق أى متناقضات أو انحرافات تمت مشاهدتها ٠

وكما تم الاشارة فى الخطوة الاولى الموضحة بالشكل البيانى رقم(٤/٧) فان سجل الاجور يعتبر نقطة البداية للمراجع فى اجراء اختبارات الالتزام بأنشطة شئون الافراد والاجور ، فى الخطوة الثانية يقوم المراجع بالتحقق من الدقـــة الحسابية والترحيلات عن طريق التحقق من صحة التجميعات فى سجل الاجـور ومطابقة الاجماليات المرتبطة بملخص الجداول مع سجلات الاستاذ العام والمحاسبة المخزينة .

تمثل دقة عملية حساب الاجور وتوزيعه بشكل ملائم الاهتمام الرئيســـى للمراجع لتأثيرهـا الجوهرى على الاجور التى يتم تضمينها فى عديد من الحسابات فى القوائم المالية (والتى لاتقل عن سبعة حسابات) يتضمن :

- مصروفـات الاجور
- ضريبة المرتبـات
- مخزون بضاعة تحت التشغيل
- مخزون بضاعة تامة الصنـــع
- تكلفة المبيعـــات
- الاجور المستحقـة
- ضريبة المرتبات المستحقة

فى الخطوة الثالثة يقوم المراجع باختيار عينة من القيود فى سجـــل الاجور ، حيث تعتبر أساس لاختيار سجلات الافراد من حيث الشمول والاعتماد الصحيح ولاغراض تحديد ما اذا كان تعويض العاملين يعكس معدلات الاجر المصدق عليها ، استقطاعات الاجور وساعات العمل . بالاضافة لذلك يفحص المراجـــع الترحيلات الى سجلات الاجور المتراكمة للعاملين الفرديين .

توزيع شيكات الاجور على العاملين :

اختبارات الالتزام المرتبطة بالتوزيع الملائم تركز على وجود و صحة وشرعية المدفوعات النقدية التى تتم للعاملين . يوضح الشكل رقم (٨/٢) اختبـارات الالتزام بتلك النظم الرقابية .

شكل بياني رقم (٢/٨)
اختبارات الالتزام بنظم الرقابـــة
على مدفوعات شيكات الاجور

١ ــ الحصول على عينة من شيكات الاجور ٠

أ) تتبع تفاصيل الشيكات موضع العينة (اسم المستفيد ، تاريخ الشيك ، قيمة الشيك ورقمه) حتى القيود فى سجل الاجور٠

ب) مقارنة التظهيرات على الشيكات مع التوقيعات التى يتـــم الاحتفاظ بها فى سجلات العاملين بشئون الافراد ٠

٢ ــ الرقابة على شيكات الاجور فقط قبل أن يتم توزيعها عن طريق مشـــرف قسم التشغيل وتوزيع الشيكات شخصيا للموظفين ٠

٣ ــ توثيق أية متناقضات أو انحرافات تم مشاهدتها ٠

٤/٣/٣ تقييم مخاطر الرقابة : Assess control risk

لاتمام دراسة هيكل الرقابة الداخلية لانشطة شئون الافراد والاجور يقوم المراجع بمراجعة توثيق النظام ونتائج اختبارات التحقق من الالتزام بالاجــراءات الرقابية وتحديد ما اذا كانت نظم الرقابة الداخلية القائمة يمكن الاعتماد عليها فى تقييد اختبارات التحقق الاساسية لحساب الاجور (مخاطر رقابة منخفضـــــة) أم لا ، أو ما اذا التوسع فى اختبارات التحقق الاساسية يعتبر ضروريا أم لا (مخاطر رقابة مرتفعة) ،يعتمد التقييم أساسا على أنواع الاخطاء أو المخالفات التى يمكن أن تحدث ، واجراءات الرقابة التى يجب أن تمنع حدوث تلك الاخطاء أو المخالفات ، تحديد ما اذا كانت الاجراءات الضرورية موجودة ويتم اتباعها ام لا

بالاضافة لاية عيوب وأوجه نقص فى نظام الرقابة الداخلية ٠

يقوم المراجع بقصر اختبارات التحقق الاساسية لحسابات الاجور فى نهاية السنة على إجراءات الفحص التحليلى بافتراض امكانية الاعتماد على اجراءات الرقابة ، فاذا أشارت اجراءات الفحص التحليلى بعد ذلك الى عدم معقولية الارصدة المرتبطة بحسابات الاجور فان المراجع سوف يزيد من نطاق الاختبارات فى نهاية السنة عن طريق أداء اختبارات تحقق موسعة للتفاصيل ، وسوف يتم مناقشة تطبيق اجراءات الفحص التحليلى لحساب الاجور فى الجزء التالى ٠

٤/٤ اختبارات التحقق الاساسية لارصدة الاجور :

تركز اختبارات التحقق الاساسية المرتبطة بحساب الاجور عادة على اجراءات الفحص التحليلى ، وتشمل أهداف المراجعة الرئيسية لارصدة حسابات الاجور التحقق من الافصاح عن أرصدة القوائم المالية ، وصحة تقويم أرصدة حسابات الاجور ، استقلال الفترات المحاسبية فيما يتعلق بحسابات المصروفات والالتزامات ، بالاضافة الى التحقق من وجود حسابات الالتزام ومستحقات الاجور ، هذا ويوضح الشكل رقم (٢/٩) العلاقات بين تلك الاهداف والاجراءات الضرورية لتحقيقها ٠

شكل رقم (٢/٩)
الاختبارات الاساسية لنظام الاجور

أهداف المراجعة

التحقق من العرض المناسب للقوائم	التحقق من التقويم المناسب	التحقق من استقلالية الفترة المحاسبية	التحقق من وجود الالتزامات
١ ـ افحص حسابات الاجور بالقوائم المالية للتحقق من صحة تبويبها والافصاح عنها .	١ ـ يراجع مستنديا القيود المدينة والدائنة بحسابات الاستاذ العام المتعلقة بالاجور على يومية الاجور ومدخلات الكمبيوتر والمستندات المؤيدة . ٢ ـ اعداد حساب اجمالي الاجور والاستقطاعات لعينة من العاملين . ٣ ـ اعداد حساب المجاميع الرأسية الافقية بصفحات يومية الاجور . ٤ ـ تتبع ترحيل يومية الاجور الى حسابات الاستاذ العام . ٥ ـ يراجع مستنديا مجموع صافى الاجور، من يومية الاجور الى قيد تحويل النقدية من حساب البنك العام الى حساب بنك الاجور . ٦ ـ يطابق تكاليف العمل بملخص الاجور مع القيود المدينة بحسابات الاجور بالاستاذ العام . ٧ ـ يطابق اجماليات ملخص الاجور مع اجماليات توزيع الاجور . ٨ ـ تتبع الاجماليات بملخص توزيع الاجور الى القيود المسجلة بحسابات الاستاذ العام . ٩ ـ يراجع مستنديا قيود ملخص توزيع الاجور فى ضوء المستندات المؤيدة . ١٠ـ تحليل مصروف الاجور . ١١ـ اعداد حساب المهايا المستحقة والمستحقات الاخرى المتعلقة بالاجور .	١ ـ اعداد حساب مستحقات الاجور ومايرتبط بها من استحقاقات أخرى .	١ ـ اعداد حساب الاجور المستحقة والمستحقات الاخرى المرتبطة بها . ٢ ـ مقارنة مع الاجماليات المسجلة للالتزامات المستحقة . ٣ ـ فحص اقرارات ضريبية أخرى .

عادة ماتركز اختبارات التحقق الاساسية المرتبطة بحساب الاجور على اجراءات الفحص التحليلى بصفة رئيسية • يتم تصوير تلك الاجراءات الممثلة وأهداف المراجعة المرتبطة فى الشكل البيانى رقم (٤/٧)

يجب أن يتم التوسع فى اجراء اختبارات التحقق الرئيسية ، اذا ما أشارت نتائج اختبارات التحقق من الالتزام بنظم الرقابة الداخلية لحساب الاجور الى عدم تبرير درجة الاعتماد المخططة على ذلك النظام • بالاضافة لذلك يجب على المراجع دراسة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية أو عدم الاعتماد على ذلك النظام اذا ماحدثت تغيرات جوهرية لاحقة فى اجراءات الرقابة أو طريقة تطبيقها بعد اجراء اختبارات الالتزام •

شكل بيانى رقم (٤/٧)
اختبارات التحقق الاساسية لحسابات الاجور

أهداف المراجعة	الاجــــراءات
التحقق من الحدوث والتقويم	١ - تحديد معقولية مصروفات الاجور وتوزيع حساب الاجور عن طريق استخدام اجراءات الفحص التحليلى •
التحقق من الالتزامات والتقويم والشمول	٢ - تحديد معقولية مستحقات الاجور والرواتب والحسابات المرتبطة •
العرض والافصاح	٣ - مراجعة القوائم المالية لتحديد ما اذا كانت : أ - الاجور والمستحقات المرتبطة قد تم تبويبها ووصفها بشكل صحيح أم لا • ب - الافصاحات تعتبر كافية أم لا •

اجراءات الفحص التحليلي لحسابات مصروفات الاجور والمستحقات :

عند تقييم المعقولية العامة لمصروفات الاجور وتوزيع تكلفتها يمكن للمراجع أن يقوم بتطوير وتحليل العلاقات بين البيانات المرتبطة بها ، حيث يمكن مقارنة البنود المختارة مع البنود المناظرة من سنوات سابقة بالاضافة (أو) مقارنتها مع بنود أخرى فى نفس الفترة . غالبا ماتستخدم المؤشرات المالية بشكل مفيد فى اجراء هذه المقارنات ، حيث أن العلاقات المتبادلة بين الحسابات بوجه عام لا تختلف بشكل جوهرى خلال الفترات الزمنية فى حالة عدم وجود أية تغيرات فى طبيعة أعمال الشركة أو عمليات الانتاج أو الطرق المحاسبية أوالعوامل الاخرى . يمكن حساب المؤشرات المالية عن طريق المراجع لتحديد ما اذا كانت الحسابات ترتبط ببعضها البعض طبقا لماهو متوقع أم لا . على سبيل المثال فاذا كانت اجمالى الاجور المباشرة قد بلغت تقريبا ٣٥٪ من تكلفة المبيعات الخاصة بالسنتين السابقتين من ٣٥٪ أيضا الا اذا حدثت تغيرات من شأنها التأثير على تلك العلاقة ، فاذا اختلفت العلاقة بشكل جوهرى عن النتائج المتوقعة قد يستنتج المراجع أن اجراء اختبارات تحقق اضافية لارصدة حسابات الاجور تعتبر أمرا ضروريا وحتميا .

يمكن تحديد معقولية الاجور المستحقة عادة باجراء اختبارات تفصيلية محدودة .

كما يمكن للمراجع اعادة حساب الاجور المستحقة وفحص المدفوعات النقدية للاجور اللاحقة لتاريخ نهاية الفترة المحاسبية .

اجراءات التحقق من صحة تقويم أرصدة حسابات الاجور :

تبدأ تلك الاجراءات بالفحص المستندى للقيود المدينة والدائنة فى مختلف الحسابات ومراجعتها على المستندات الاصلية ، وبالطبع فانه يتم اختيار العناصر الواجب اختبارها من القيود المسجلة بحسابات استاذ عام الاجور . ثم مراجعة تلك القيود مستنديا فى ضوء المستندات المؤيدة والمناسبة (بطاقات الوقت وملفات العاملين ... الخ) ، كما يجب أن يقوم المراجع باعادة حساب

اجمالى الاجور والاستقطاعات لعينة من العاملين خلال فترة أو أكثر من فترات المراجعة ، حيث يساعد ذلك الاجراء على اكتشاف السرقة والتلاعب عن طريق اعداد اقرارات غير صحيحة بالحالة الاجتماعية ،والذى يعد نوعا من المخالفة التى يمكن أن تقع عندما لايكون هناك فصلا غير مناسبا بين وظائف المحاسبة وحساب الاجور ، كما أن كل المجاميع الافقية والرأسية ليومية الاجور يجب أن يعاد تجميعها ، وتتبعها الى كل من الجانب المدين والدائن بحسابات المصروفات المرتبطة بالاجور والاجور المستحقة على التوالى .

التحقق من التقويم الملائم واستقلالية الفترات المحاسبية ووجود حساب الالتزام :

يجب أن يعيد المراجع حساب قيمة الاجور المستحقة والاستقطاعات المستحقة للضرائب والنقابات وأى جهات أخرى والتى تمثل قيم جوهرية، فعلى سبيل المثال قد تحسب المهايا المستحقة بضرب مجموع اجمالى الاجور المدفوعة لفترة الدفع الممتدة خلال نهاية السنة المحاسبية فى كسر الفترة التى تقع داخل السنة المالية تحت المراجعة ، كما يتم مراجعة مستحقات الضرائب فى ضوء الاجور المستحقة وباستخدام جداول ضريبة الاجور المناسبة ، ثم يتم مقارنة تلك المستحقات مع تلك المسجلة وتسوية أى فروق جوهرية بينهما ، كما يجب فحص نماذج اقرارات ضريبة الاجور للتحقق من سدادها فى الوقت المناسب وبالطرق الصحيحة .

التحقق من العرض المناسب والافصاحات الكافية بالقوائم المالية :

أخيرا يجب أن يقوم المراجع باستعراض القوائم المالية لتحديد أنه قد تم تبويب ووصف حسابات الاجور والحساباتالمرتبطة بها بشكل صحيح بالاضافة الى أنه قد تم الافصاح عن كافة المعلومات الجوهرية المرتبطة بتلك الحسابات .

الفصل الخامس

اختبارات المراجعة لدورة التحويل
المخزون والاصول الثابتة

يهتم هذا الفصل بدراسة اختبارات الالتزام والتحقق الاساسية لحسابين رئيسيين فى دورة التحويل Conversion cycle هما حساب المخزون بالاضافة الى حساب الاصول الثابتة ، حيث يتم مناقشة نظام الرقابة الداخلية المرتبط بكل منهما أولا ، ثم يتم دراسة اختبارات التحقق الاساسية لارصدة كلا الحسابين بعد ذلك .

يقوم المؤلف فى ذلك الفصل بتلخيص طبيعة دورة التحويل أولا ، وتحديد نظام الرقابة الداخلية لمخزون الشركة ، المحاسبة المخزنية بالاضافة الى العمليات المالية للاصول الثابتة ، وفى ضوء ذلك يتم تناول منهج المراجع فى دراسة هيكل الرقابة الداخلية فى دورة التحويل ، ثم يتم شرح اختبارات التحقق للتفاصيل الممكنة التطبيق على حسابى المخزون والاصول الثابتة .

بناء على ذلك يمكن تنظيم وتخطيط ذلك الفصل على النحو التالى :

٥/١ طبيعة دورة التحويل .
٥/٢ دراسة المراجع لنظام الرقابة الداخلية فى دورة التحويل .
٥/٣ أهداف عملية المراجعة واختبارات التحقق الاساسية لحساب
٥/٤ الملحق الاول ـ نظم الرقابة الداخلية على المخزون (حالة عملية) .
٥/٥ الملحق الثانى ـ ارشاد المراجعة لحسابات المدينين والمخزون .

٥/١ طبيعة دورة التحويل :
The nature of the conversion cycle.

تتضمن دورة التحويل بوجه عام وظائف أنشطة الشركة المرتبطة بانتاج البضاعة تامة الصنع والمعدة للبيع والانشطة الاخرى المرتبطة بذلك ، ترتبط دورة التحويل مباشرة بدورتين اخرتين هما دورة النفقات والمدفوعات النقدية بالاضافة الى دورة الايرادات والمتحصلات النقدية ، حيث تستخدم دورة التحويل

الموارد والمعلومات المقدمة عن طريق دورة النفقات والمدفوعات (على سبيل المثال تستخدم دورة التحويل المواد الخام المشتراة من البائعين خلال دورة النفقات والمدفوعات) بالاضافة الى أن دورة التحويل تقدم الموارد والمعلومات الى دورة الايرادات والمتحصلات (على سبيل المثال يتم بيع البضائع التامة الى العملاء من خلال دورة الايرادات والمتحصلات) •

يوضح الشكل البيانى رقم (١/٥) العلاقة بين دورة التحويل والانتاج Production and conversion cycle والدورات الاخرى •

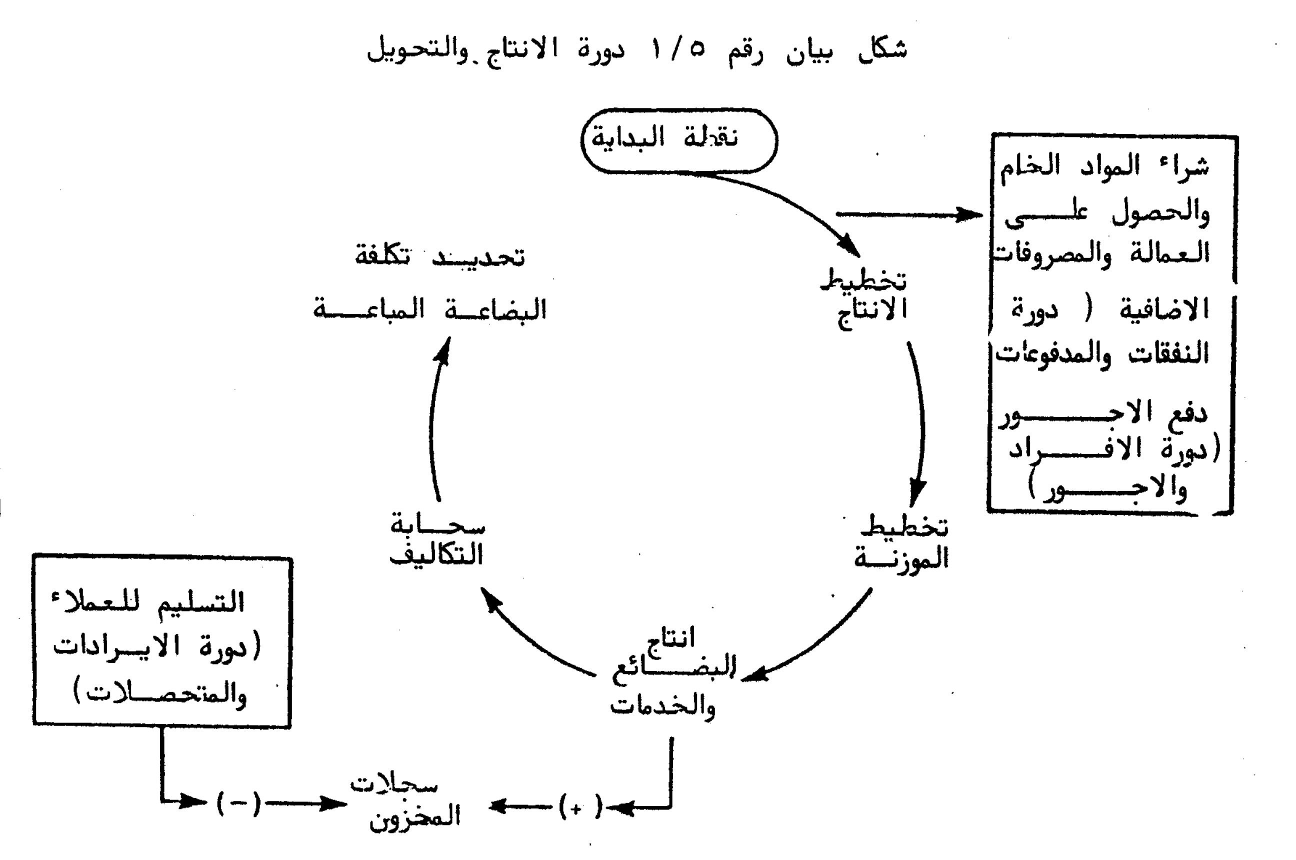
كما يلخص الشكل البيانى رقم (٢/٥) نطاق دورة الانتاج والتحويل والتى توضح وظائف الاعمال الرئيسية والانشطة المرتبطة بها بالاضافة الى قيود اليومية العامة والنماذج والمستندات الشائعة • ترتبط بدورة التحويل وظيفة رئيسية واحدة هى توفير واستخدام الموارد وتحويلها ، وتعتبر هذه الوظيفة جوهرية تماما حيث أنها ترتبط بكل من المخزون والاصول الثابتة وهما يعتبران أكثر بند من بنود الاصول جوهرية وأهمية ولاسيما فى الشركات الصناعية التى تتميز بأنها ذات كثافة فى رأس المال •

المخزون : Inventory

كما ذكر فى الفصل الثالث — عندما تقوم الشركة بشراء مخزون المواد الخام ، يتم اعداد أمر الشراء وارساله للبائع ثم يتم استلام البضائع وتسجيل الالتزام الناشئ عن ذلك • بافتراض وجود نظام جرد مستمر وليس دورى فان الانشطة التى تتضمنها دورة التحويل تشمل تسجيل المشتريات فى السجلات الدائمة وتشغيل التكاليف المتجمعة من خلال نظام محاسبة التكاليف والرقابة المادية على المخزون •

ويتم اجراء قيود اليومية المرتبطة بدورة التحويل بغرض تشغيل تكاليف المخزون خلال عملية الانتاج ،وتسجيل تكاليف البضاعة المباعة فضلا عن تسجيل المخزون الراكد أو المخزون التالف • وتتمثل النماذج والمستندات الشائعة المرتبطة بذلك مايلى :

شكل بيان رقم ٥/١ دورة الانتاج والتحويل



شكل بيانى رقم (٢/٥)
نطـاق دورة التحويــــــل

الوظيفة الرئيسية	الانشطة العامة	القيود العامة	النماذج الشائعة
	المخــــزون		
ـ يتم الحصــول على المـــــوارد واستخدامهــا وتحويلهــا	أ ـ الاحتفاظ بسجــلات دائمة للمخزون · ب ـ التسجيل (محاســبة التكاليف) · ج ـ الرقابة على المخـــزون ماديا ·	أ ـ تشغيل تكاليـــف المخزون من خــلال الانتاج (المواد الخام ـ بضاعة تحت التشغيل ، البضاعة تامة الصنع) · ب ـ تكاليف البضاعة المباعة· ج ـ اعدام المخزون الراكد والتالف ·	أ ـ تقارير تكلفـــة العمل · ب ـ نماذج طــلب شراء المواد الخام·
	الاصول الثابتة (العقارات والمعدات)		
	أ ـ الاضافـــات · ب ـ الاستغناءات · ج ـ التسجيل · د ـ تخصيص الاهلاك ·	أ ـ الاهلاك ب ـ التكاليف الاضافيـــة المستخدمة · ج ـ الاضافات والاستبعادات·	أ ـ جداول الاهــلاك · ب ـ تقارير استخـــدام التكاليف الاضافية·

أ - تقرير تكلفة العمالة : Labor charge report

وهو عبارة عن ملخص تكاليف العمل المرتبطة بمخزون مواد تحت التشغيل .

ب - طلب شراء المواد الخام : Material requisition

وهو طلب شراء رسمى للمواد الخام يعد عن طريق قسم التشغيل .

ج - سجل الجرد الدائم : Prepetual inventory records

وهو عبارة عن سجل تجميعى للكميات الموجودة تحت الطلب لاحد البنود (أو مجموعة من البنود) الخاصة بالمخزون .

الاصول الثابتة : Fixed assets

تستخدم كل من العقارات والاجهزة والمعدات Property, plant and equipment (التى تحصل عليها الوحدة الاقتصادية بغرض استخدامها وليست بغرض اعادة بيعها للعملاء) مباشرة وغير مباشرة لتحويل المواد الخام الى منتجات تامة الصنع ، هذا وترتبط تلك الاصول بكل من دورة التحويل (حيث تحول الاصول الثابتة الى مخزون) والمخزون (حيث أن بعض اهلاكات تلك الاصول تدخل ضمن تكلفة المنتج كتكاليف اضافية أو تكاليف غير مباشرة) .

يتم اجراء قيود اليومية الخاصة بدورة التحويل ، بهدف تسجيل الاهلاك والتكاليف الاضافية الخاصة بالمخزون ، هذا وتتضمن النماذج والمستندات العامة مايلى :

أ - جدول الاهلاك : Depreciation schedule

وهو عبارة عن ورقة عمل لحساب وتلخيص الاهلاك .

ب – تقرير تخصيص التكاليف الاضافية : Overhead application report

وهى عبارة عن ملخص التكاليف الاضافية المستخدمة للمخـــزون تحـــت التشغيل ٠

فيما يلى مناقشة لطبيعة دورة التحويل واعتبارات نظم الرقابة الداخليـة المرتبطة بها ، حيث أولا يتم مناقشة الانشطة الرئيسية ونظم الرقابة المرتبطـة بالمخزون – الرقابة على المخزون بالاضافة الى المحاسبة عن المخزون، ثم يـلى ذلك الانشطة الرئيسية ونظم الرقابة المرتبطة بالاصول الثابتة – والسجــلات والاضافات والاستبعادات والاهلاك ٠

المخــزون : Inventory

بوجه عام يشير اصطلاح المخزون inventory ، الى كافة البضائــع التى تمثل أهم عناصر الاصول لان بيعها بأسعار تفوق تكلفتها يمثل المصــدر الرئيسى للايرادات ، ويتكون المخزون فى الشركات التجارية من جميع الســلع المملوكة والمعدة للبيع خلال النشاط العادى للشركة ، وعادة تتحول البضاعــة المعدة للبيع الى نقدية خلال فترة أقل من سنة ، ولهذا فهى تعتبر من الاصول المتداولة ، ويظهر المخزون فى الميزانية العامة بعد حساب العملاء مباشرة (لانه يحتاج الى خطوة اضافية بالمقارنة مع حساب العملاء حتى يتحول الى نقدية) ، أما فى الشركات الصناعية فيوجد ثلاثة أنواع من المخزون هى مخزون المــواد الخام ، مخزون الانتاج تحت التشغيل ، ثم مخزون البضاعة التامة ، وتظهـر تلك الانواع فى الميزانية العمومية فى جانب الاصول المتداولة ، وحتى يصبــح تعريف المخزون مناسبا لكلا النوعين من الشركات صناعية أو تجارية ، فانه يمكن القول بأن المخزون هو مجموع العناصر الملموسة والمملوكة للشركة التى تكون فـى شكل بضاعة معدة للبيع خلال النشاط العادى للشركة ، أو مواد أو منتجـات تحت التشغيل مازالت فى مرحلة الانتاج حتى تصبح معدة للبيع ، أو مــواد مهمات تستهلك مباشرة فى العملية الصناعية ٠

جدير بالذكر فانه فى حالة المنشآت غير الصناعية (تاجـــر جمـلة أو تجزئة) يتم الحصول على البضائع من البائعين وتباع للعملاء بدون أى تحويل أو تغيير ، لذلك فان دورة التحويل للمنشآت غير الصناعية تتضمن الانشطـــة المرتبطة بالاحتفاظ أو بالرقابة على المخزون ماديا قبل أن يتم بيعه ٠

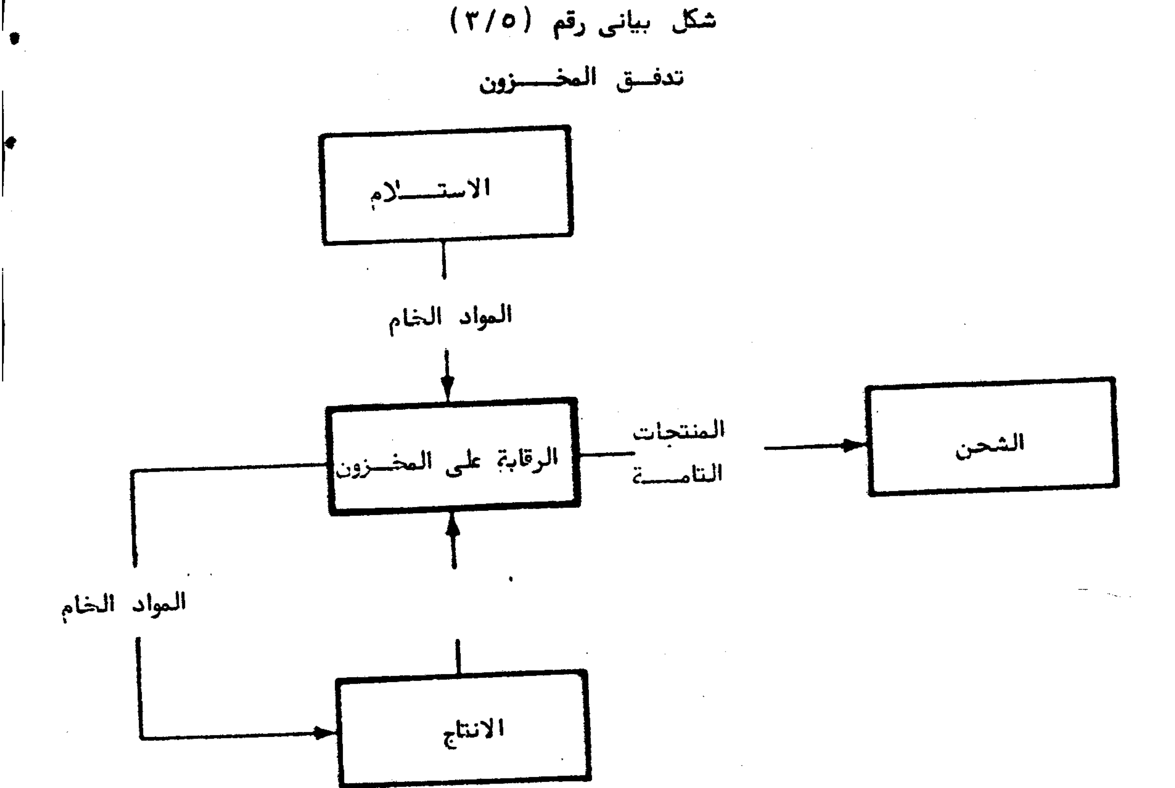
مع ذلك تـتميز دورة التحويل فى المنشآت الصناعية بأنها أكثر تعقيـدا ، حيث أن الحصول على المواد الخام من البائعين يجب ان يتم تحويلها قبـل أن يتم بيعها ، كما يجب أن يتم تجميع تكاليف التحويل (تكلفة العمل المباشرة والمصروفات الاضافية الصناعية) وتبويبها بشكل صحيح ، من ثم فان نظم الرقابة الداخلية على دورة التحويل تركز على الرقابة المادية للاصول والمساءلة المحاسبية عما تم تسجيله ٠ تشير المجالات الوظيفية المرتبطة بكل من الرقابة الماديـــة والتسجيل الى الرقابة على المخزون Inventory control والمحاسبة عن المخزون Inventory accounting على التوالى ٠

الرقابة على المخـــزون : Inventory control

يوضح الشكل البيانى رقم (٥/٣) تدفق المخزون داخل شركة صناعية ، يعتبر طلب شراء المخزون جزء من دورة النفقات والمدفوعات ، بينما يعتبـــر توزيع البضاعة التام جزء من دورة الايرادات والمتحصلات ٠ تتضمن دورة التحويل الانشطة المرتبطة بنقل البضائع من خلال عمليات الانتاج ٠

شكل بيانى رقم (٣/٥)

تدفق المخزون



يتم اعداد نموذج طلب شراء المواد الخام a material requision عن طريق مسئولى قسم الانتاج الذين يقومون بطلب المواد الخام والامدادات لاغراض استخدامها فى عملية الانتاج ، يجب أن يتم الموافقة على طلبات الشراء عند مستوى اشراف ملائم وترسل بعد ذلك الى قسم الرقابة على المخزون • يجب عدم نقل المواد الخام والمهام عن طريق مسئولى قسم الرقابة على المخزون عند عدم وجود طلب شراء موافق عليها •

يجب أن يتم الرقابة على المواد الخام والمنتجات تامة الصنع عن طريق مسئولى قسم الرقابة على المخزون وهم موظفين مستقلين عن قسم الشراء ، الشحن ، الانتاج أو التسجيل • كما يجب الحد من الاقتراب من مخازن

الاستيداع الا على المسئولين المختصين المصرح لهم بذلك ، وتعتبر الحماية المادية داخل كل قسم انتاجى أمرا ضروريا لاغراض حماية ووقاية المواد تحت التشغيل .

يجب أن يكون المسئولين بقسم الرقابة على المخزون مسئولين ليس فقط عن الرقابة على تحويل المخزون داخل أو خارج مناطق التخزين وانما أيضا عن الاشراف أو الرقابة على مستويات المخزون والتقرير عن البنود أو الاصناف بطيئة الحركة أو التالفة . يجب الرقابة على مستوييات المخزون لضمان أنها لا تكون ضخمة جدا (الامر الذى قد يؤدى الى تكبد تكاليف تنفيذ مرتفعة) أو منخفضة جدا (مما يعرض الشركة الى مخاطر عدم كفاية المخزون فى الطلب) . كثير من الشركات تقوم باجراء عملية الرقابة الملائمة عن طريق استخدام أساليب كمية مثل نماذج كميات الطلب الاقتصادية التى تعظم العلاقة بين تكاليف التنفيذ ومخاطر النقص . كوسيلة لتحديد ما اذا كان المخزون متقادم أم غير قابل للاستخدام يجب ان يتم التقرير عن البنود أو الاصناف بطيئة الحركة أو التالفة الى المسئوليد المختصين ، ونقلها من المخزون اذا كان ذلك ملائما ، حيث يجب أن يتم تخفيض المخزون بالاصناف القابلة للبيع (الى صافى قيمتها القابلة للتحقق) وتباع كخردة أو نفايا .

المحاسبة عن المخزون : Inventory accounting

يتم اجراء قيود اليومية المرتبطة بدورة التحويل لاغراض تسجيل حركة المخزون خلال عملية الانتاج . المحاسبة المخزنية (أو محاسبة التكاليف) تتنوع وتختلف بشكل واسع بين الشركات ، يرجع ذلك بسبب الاختلافات فى طبيعة ودرجة تعقيد عمليات الانتاج . مع ذلك فان نظام المحاسبة عن المخزون بوجه عام يتضمن مجموعتين رئيستين من السجلات هما نظام سجلات الجرد المستمرة أو الدائمة وسجلات التكاليف .

يمكن القول باختصار بأن نظام الجرد الدورى Periodic inventory system يتطلب تسجيل البضاعة التى يتم الحصول عليها فى الجانب المدين

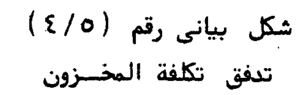
من حساب المشتريات ، كما أنه لايتطلب اجراء أى قيد لتسجيل تكلفة البضاعة المبيعة فى تاريخ كل عملية ، حيث فى ظل هذا النظام يتم تسوية حساب المخزون فى نهاية الفترة المحاسبية فقط ، وذلك عند الحصر الفعلى للبضاعة الباقية وتحديد تكلفتها ، وغالبا مايستخدم ذلك النظام فى الوحدات الاقتصادية التى تبيع سلعا متعددة بأسعار منخفضة (كمنشآت بيع العدد والادوات الصغيرة والصيدليات) ، حيث أن مثل تلك المنشآت اذا احتفظت بسجلات المخزون المستمر فان ذلك ولاشك يستلزم الكثير من التكلفة والجهد .

أما بالنسبة للوحدات الاقتصادية التى تبيع سلعا مرتفعة الثمن نسبيا (مثل منشآت بيع السيارات والاجهزة المعمرة) فهى عادة ماتستخدم نظام المخزون المستمر Prepetual inventor system الذى يبين قيمة المخزون فى أى وقت من الاوقات ، ففى ظل هذا النظام يتم اضافة تكلفة البضاعة المشتراه لحساب المخزون عند شرائها ، وعند بيع البضاعة تتحول تكلفتها من حساب المخزون الى حساب تكلفة البضاعة المباعة ، ويتكرر ذلك الاجراء بصورة مستمرة أولا بأول ، ولهذا فان خاصية التعديل المستمر لرصيد حساب المخزون تفسر اسم النظام " كنظام المخزون المستمر " .

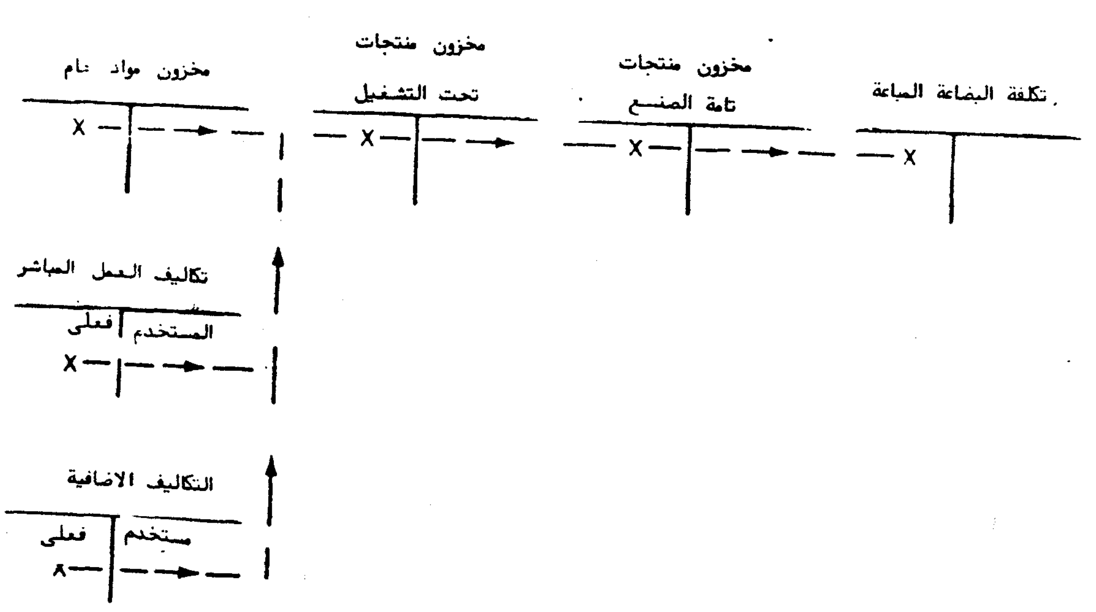
عادة مايتم تجميع معلومات كميات المخزون ، وتكلفة الوحدة على أساس سجلات المخزون المستمرة ، ويجب تحديث تلك السجلات نتيجة تدفقات المخزون على عمليات الانتاج ، من ثم فان تلك السجلات توفر معلومات تراكمية مستحدثة عن الكميات ومعلومات تكلفة الوحدة المختارة ، يجب أن يتم انتاج المعلومات الحديثة من مصادر المستندات الرسمية على سبيل المثال طلبات الشراء ، الفواتير تقارير الانتاج ومستندات الشحن والنقل التى يجب أن يتم الرقابة عليها نفسها من خلال أهمية أن تكون مرقمة ومسلسلة وموقع عليها عن طريق من له سلطة التصديق على ذلك كما سبق مناقشته فى الفصل الثالث .

تستخدم سجلات المخزون المستمر بشكل سائد للمحاسبة عن كميات المخزون خلال عمليات الانتاج ، مع ذلك يجب أن يستخدم نظام المحاسبة عن المخزون أيضا للمحاسبة عن تكاليف المخزون والتى يمكن أن تخصص على أساس

طريقة الوارد أولا يصرف أولا First-in-first-out basis أو الوارد أخيرا يصرف أولا Last - in - first - out basis أو أساس متوسط التكلفة average cost ، أيا كان المدخل المستخدم فان نظام المحاسبة عن المخزون يجب أن يصمم للمحاسبة عن أو الرقابة على تكاليف المخزون كما تتدفق المخزون من خلال الحسابات التى تم شرحها فى الشكل البيانى رقم (٤/٥) .



شكل بيانى رقم (٤/٥)
تدفق تكلفة المخزون



مثل سجلات المخزون المستمرة فان سجلات وتقارير محاسبة التكاليف يجب أن يتم تحديثها بشكل مستمر ، كما أنها توفر سجل تجميعى مستحدث عن التكاليف المجمعة . يجب أن يتم توصيل المعلومات المستحدثة الى مسئولى

قسم المحاسبة العامة لاغراض التلخيص واعداد القيود الملائمة فى حسابات المراقبة بالاستاذ العام ، اذا لم يتم توصيل هذه المعلومات الى قسم المحاسبة ، فان حسابات مثل المواد الخام ، وبضاعة تحت التشغيل وبضاعة تامة الصنع يمكن أن يتم تحريفها ، على سبيل المثال اذا كانت وحدات المواد الخام قد تم تحويلها من مخزون المواد الخام الى مخزون البضاعة تحت التشغيل أو بعبارة أخرى أن مخزون المواد الخام قد تم المبالغة فى تحديد قيمته بينما تم تدنية قيمة مخزون البضاعة تحت التشغيل ، لذلك يجب أن يتم تحديث سجلات قسم محاسبة التكاليف باستمرار على أن يتم ربطها واجراء المطابقة الدورية على حسابات المراقبة بالاستاذ العام للاحتفاظ بالفصل الفعال بين الواجبات ، يجب أن يتم الاحتفاظ الاحتفاظ بسجلات التكاليف عن طريق مسئولين مستقلين عن هؤلاء المختصين بسجلات المخزون المستمرة أو بقسم المحاسبة العامة أو قسم الشراء ، أو قسم الانتاج أو قسم الرقابة على المخزون ٠

أهداف نظام الرقابة الداخلية للمخزون والاخطاء أو المخالفات المحتملة :

Internal control structure objectives and potential errors or irregularities: Inventory.

تركز المناقشة التالية على نظام الرقابة الداخلية المرتبطة بالمخزون ،يظهر الشكل البيانى رقم (٥/٥) ملخصا للاهداف المحددة لنظام الرقابة ، ووصفا لامثلة عن الاخطاء أو المخالفات المحتملة التى يمكن أن تنشأ اذا لم يتم تحقيق الهدف ، ويقدم الشكل أيضا أمثلة عن اجراءات الرقابة التى يتم تصميمها لمنع حدوث أو اكتشاف الاخطاء أو المخالفات ٠ ترتبط الاهداف المحددة بوجه عام بالتصديق على ، تنفيذ وتسجيل العمليات المالية بالاضافة الى الاقتراب من الاصول ٠

التصديق على العملية المالية : **Transaction authorization**

قبل أن يتم انتاج البضائع يجب أن يتم التصديق على الانتاج طبقا لمعايير الادارة ٠

شكل بيانى رقم (٥/٥)

المخزون : الاهداف ، الاخطاء أو المخالفات المحتملة
واجراءات الرقابـــة

الهــــدف	أنواع الاخطاء أو المخالفات التى يمكن أن تحدث اذا لم يتم تحقيق الهـدف	اجراءات الرقابة المصممة لمنع حدوث أو منع الاخطاء أو المخالفـــات
التصديق على العملية المالية:		
ـ يجب أن يتم التصديق على الانتاج طبقا لمعاييرالادارة.	ـ يمكن انتاج كميات انتاج أو منتجـات غير مصدق عليها الامر الذى قـد يؤدى الى وجود تقادم أو تزايـد فى المخزون أو بعبارة أخرى مخزون غير قابل للاستخدام وزيادة تكاليـف التخزين .	ـ اعداد قوائم بالمعايير المرتبطـة بتحديد أى المنتجات التى يتعين انتاجها وبأى كميات .
التنفيــذ :		
ـ يجب أن يتم تحديـد الاجراءات الخاصة باستخدام التحويل العادى للمخزون طبقا لاعتماد الادارة .	ـ يمكن أن يتغلب العاملين الذيـن ليس لديهم سلطة التصديق عـلى الاجراءات القائمة ، الامر الذى مـن المحتمل أن يؤدى الى حدوث سرقـة أو سوء استخدام للمخزون . ـ يمكن أن يودى سوء وضع المخـزون الى أصول غير مستخدمة .	ـ اعداد دليل لتشغيل المخـزون متضمنا اجراءات مرتبطة بالرقابـة على كل حركة للمخزون . ـ تقييد وقصر عملية الاقتراب مـن المخزون على المسئولين المصـرح لهم فقط .
التسجيـل :		
ـ يجب أن يتم تسجيـل المخزون المستخدم أو المحول عند قيم صحيحة وفى الفترة الصحيحة كما يجب تبويبـه بشكل صحيح أيضا .	ـ قد لايتم تسجيل المخزون المستخـدم فى الانتاج، الامر الذى من المحتمـل أن يوادى الى مخزون وتكلفة مبيعـات محرفين .	ـ تحديد اجراءات للتشغيـل والتسجيل . ـ الترقيم المسلسل والرقابة عـلى نماذج نقل المواد الخام وأوامـر الانتاج . ـ الاحتفاظ بسجل لحركة المخـزون داخل وخارج المخازن ومراحـل الانتاج . ـ اجراء عد المخزون الدورى وفحـص الاختلافات بين الكميات الفعليـة والمسجلة . ـ الحد من الاقتراب من المخـزون والنماذج المستخدمة .

تابع : شكل رقم (٥/٥)

الاقتراب من الاصول : - يجب أن يتم الحد من الاقتراب من المخزون على الاشخاص المصدق عليهم عن طريق الادارة .	- يمكن أن يتم سرقة المخزون ، الامر الذى من المحتمل أن يؤدى الى أصول مستخدمة بشكل غير صحيح بالاضافة الى حدوث حسابات محرفة .	- تحديد نظم رقابة مادية على المخزون . - ضرورة التأمين على العاملين الذين يتعاملون مع المخزون الجوهرى ضد السرقة وخيانة الامانة . - الفصل فى المسئوليات بين وظيفة التعامل مع المخزون عن تسجيله ، ومحاسبة التكاليف والمحاسبة العامة .
- يجب أن يتم الحد من الاقتراب من سجلات محاسبة التكاليف وسجلات المخزون المستمرة على العاملين المصدق عليهم عن طريق الادارة .	- يمكن أن يساء استخدام نماذج المخزون أو تفقد ، الامر الذى من المحتمل أن يؤدى الى حدوث تحريف وسوء استخدام للمخزون .	- تحديد نظم رقابية مادية على النماذج غير المستخدمة والسجلات . - الاحتفاظ بملفات للتوقيعات المصدق عليها . - اجراء مراجعة دورية للتحقق من الالتزام .

ولاشك أن ذلك من المحتمل أن يؤدى الى مخزون راكد أو غير قابل للبيع • بالاضافة الى زيادة تكاليف التخزين • للرقابة ضد عدم التصديق على الانتاج يجب على الادارة اعداد قوائم واضحة بالمعايير الخاصة بتحديد أى المنتجات التى يتعين انتاجها وبأى كميات يتعين انتاجها •

التنفيذ : Execution

من أجل تجنب المخزون الفاقد أو سوء الاستخدام للمخزون ، يجب أن يتم تحديد استخدام والتحويل المادى للمخزون طبقا لتصديق الادارة ، حيث يمكن للادارة اعداد دليل تشغيل لمخزون يتضمن الاجراءات الخاصة بالرقابة على حركة المخزون وتقييد الاقتراب من المخزون الا على العاملين المصرح لهم بذلك •

التسجيل :Recording

رغما عن وجود اجراءات رقابية لاستخدام وتحويل المخزون ، الا أن ذلك لا يعنى بالضرورة أنه قد تم تسجيل تحويلات واستخدام المخزون بشكل صحيح• لذلك يهدف تجنب سوء وضع أو تحريف المخزون فانه يجب أن يتم تبويبه بشكل صحيح • للرقابة على تسجيل المخزون ، يمكن للادارة أن تحدد اجراءات للتشغيل والتسجيل ، الترقيم المسبق والرقابة على نماذج نقل المواد الخام وأوامر الانتاج بالاضافة الى الاحتفاظ بسجلات لحركة المخزون داخل وخارج المخازن ومراحل الانتاج •

فى نهاية الفترة المحاسبية تقوم معظم الشركات باجراء قيود يومية لتسوية رصيد المخزون المسجل بحيث يتساوى مع العد الفعلى المادى للمخزون ، لتجنب التعديلات غير المصرح بها (على سبيل المثال التعديلات الخاصة باخفاء النقص المادى للمخزون — يجب على الادارة ان تصدق على كافة تلك التعديلات والتسويات المرتبطة بالمخزون وفقا للمعايير المحددة ، على سبيل المثال يمكن للادارة تحديد سياسات للموافقة على او تسجيل التسويات ، وفى الشركات الكبيرة

يتعين الترقيم المسبق والرقابة على توثيق تعديلات او تسويات المخزون ٠

الاقتراب من الاصول : Access to assets

يجب أن يتم تقييد عملية الاقتراب من المخزون الا على العاملين المسئولين المصدق عليهم عن طريق الادارة ، حيث أن المخزون ولاسيما المخزون من الاصناف ذات القيمة الكبيرة التى يمكن أن يتم سرقتها أو فقدها ، الامر الذى من المحتمل أن يؤدى الى سوء استخدام الاصول وتحريف حساباتها ٠ فى الواقع العملى توجد عدة أساليب يمكن استخدامها للرقابة على المخزون ، على سبيل المثال يمكن للادارة أن تستخدم وسائل رقابة مادية على المخزون ، بالاضافة الى التأمين ضد السرقة أو خيانة الامانة على العاملين بالمخزون فضلا عن الفصل فى المسئوليات بين وظيفة العاملين الذين يتعاملون مع المخزون عن وظيفة التسجيل ووظيفة محاسبة التكاليف أو وظيفة المحاسب المالى ٠

كما يجب على الادارة أيضا أن تقيد الاقتراب من سجلات الانتاج وسجلات محاسبة التكاليف وسجلات المخزون المستمرة وذلك بهدف منع حدوث سوء استخدام أو فقد للمخزون أو سجلاته ٠ على سبيل المثال يمكن للادارة تحديد نظم رقابة مادية على النماذج غير المستخدمة أو السجلات ، الاحتفاظ بملفات للتوقيعات المصدق عليها بالاضافة الى اجراء مراجعة دورية عن الالتزام لضمان أن هناك توافق والتزام مع نظم الرقابة الداخلية المطبقة ٠

الاصول الثابتة : Fixed assets

الاصول الثابتة هى تلك الاصول التى يكون لها وجود مادى ، والتى تستخدم فى عمليات التشغيل بالمنشأة ، كما أنها غالبا ماتمثل جزء جوهريا من اجمالى الاصول ، فضلا عن أن قيمة اهلاكها فى قائمة الدخل غالبا مايمثل عنصرا جوهريا عند تحديد صافى الدخل ٠

فى بعض الشركات قد توجد دورة مستقلة لتشغيل العمليات المالية المرتبطة باقتناء واستخدام والاستغناء عن الاصول الثابتة (كأمثلة الاراضى ،

المبانى ، الالات والمعدات) ، بينما فى بعض الشركات الاخرى قد يتم تشغيل الاضافات الى الاصول الثابتة عن طريق دورة النفقات والمدفوعات النقدية أما الاستغناء عنها فيتم تشغيلها عن طريق دورة الايرادات والمتحصلات النقدية أما دورة التحويل فهى تتضمن العمليات المالية والاحداث المرتبطة باستخدام الاصول الثابتة • يفترض الموقف الاخير فى ظل المناقشة التالية والتى تركز أساسا على نظم الرقابة الداخلية الممكنة التطبيق على الاصول الثابتة •

سجلات الاصول الثابتة : Plant assets records

يُجب أن يتم توثيق الاراضى ، المبانى ، الالات والمعدات فى سجلات تفصيلية لكل أصل فردى • على سبيل المثال قد تتضمن السجلات التفصيلية للاصول الثابتة تواريخ الشراء ، التكلفة التاريخية ، طرق الاهلاك ، الحياة المفيدة المتوقعة ، القيم التخريدية والاهلاك المتجمع (بالاضافة الى ذلك معلومات أخرى عن رقم التعرف على الاصل ، الموقع ، الوصف ، معلومات عن موردى الاصول ، معلومات الموازنة الرأسمالية) •

يجب استخدام مجموعة من النماذج والمستندات المناسبة اللازمة لتأييد عمليات الحصول على الاصول الثابتة والتخلص منها ، ويطلق على النماذج المستخدمة لتأييد بعض العمليات كالصيانة والاصلاح - أوامر عمل ، كما يجب أن تتضمن توقيعات الاعتماد والموافقة ، وتشتمل النماذج المؤيدة لعمليات الحصول على الاصول الثابتة القابلة للنقل على أوامر الشراء وتقارير الاستلام وفواتير الموردين وغير ذلك من نماذج مستندات تتعلق بنماذج الدائنين ، أما النماذج المؤيدة لعمليات بيع الاصول الثابتة فانها تتضمن اشعار تحصيل قيمة الاصل المباع وسجلات المقبوضات النقدية •

يجب أن يتم الاحتفاظ بهذه السجلات عن طريق عاملين ليسوا مسئولين عن الرقابة على الاصول الثابتة ، ويجب أن تتم مطابقة السجلات التفصيلية مع حسابات المراقبة للاصول الثابتة بالاستاذ العام على أساس دورى ، كما يجب أن

يحدد العاملين المسئولين المستقلين عن وظيفة تسجيل والرقابة المادية بأن الاصول المسجلة حقيقة موجودة عن طريق الملاحظة المادية للالات والمعدات ومقارنة أرقام التعرف على الاصل والوصف العام مع السجلات التفصيلية .

يجب أن يتم التأمين على الاصول الثابتة ضد الحريق أو الاحداث الطارئة الاخرى ، ونتيجة لذلك يجب أن يتم تقييم الاصول دوريا لتحديد أن الغطاء التأمينى يقترب بشكل معقول مع تكلفة الاحلال ، فاذا كان الغطاء غير كاف فان الشركة قد تكون عرضة لتحمل مخاطر الخسائر الكبيرة .

الاضافات على الاصول الثابتة : Additions

بخلاف كثير من المشتريات الاخرى ، غالبا ماتعتبر اضافات الاصول الثابتة جوهرية ، بالتالى فهى تتطلب تصديق محدد عن طريق مجلس الادارة أو عن طريق أعضاء الادارة العليا . فى كثير من الشركات فان سلطة التصديق الرسمية تعتبر أيضا مطلوبة بالنسبة للاصلاحات والتحسينات الرئيسية ، حيث أن النفقات المرتبطة قد تكون ضخمة ، فان الادارة يجب أن تقوم بتقييم جدوى الاحلال بدلا من الاصلاح أو التحسين للاصول القائمة . يجب أن يتم توثيق التصديقات ، كما يجب أن تكون تفصيلية بالشكل الكاف الذى معه يتم توفير أساس تنفيذ العمليات المالية للاصول الثابتة طبقا للتصديق المحدد للادارة العليا ويجب أن يتم التقرير عن تلك الاضافات الى شركات التأمين حيث يزيد الغطاء التأمينى تبعا لذلك .

يمكن أن نزيد بعض الظروف غير المتوقعة (مثل سعر البائع) سعر شراء الاصل عن ماهو مصدق عليه أصلا ، من ثم فان الامر يتطلب وجود تصديق اضافى (أو موافقة) . ونتيجة لذلك يجب أن تتطلب الاجراءات أن يتم مقارنة التكاليف الفعلية مع القيم المصدق عليها والتقرير عن التكلفة الزائدة الى الادارة العليا لاغراض التصديق عليها ، يجب أن تضمن المنشأة أيضا أن الاضافات المصدق عليها قد تم استلامها حقيقة ، وأنه يتم العمل بها وفقا للمخطط والمتوقع .

بالاضافة الى عملية شراء الاصول الثابتة ، فقد تقوم الشركة باستئجار عقود خارجية لبناء (أو تعديل القائم) المبانى والالات والمعدات ، يجب أن يتم التصديق أيضا على تلك الاضافات كما يجب أن يتم تنفيذ نظم رقابة اضافية .

التخلص من الاصول : Disposals

التصرف فى الاصول الثابتة سواء بالبيع أو بالتخريد يجب أن يتم الموافقة عليه أيضا عن طريق الادارة العليا ، يجب أن يتم توثيق ذلك التصديق ويتم ارسال نسخ الى العاملين بقسم المحاسبة لضمان أنه قد تم التصرف فى الاصول وانها قد تم استبعادها من حسابات الاصول الثابتة .

حيث أن أقساط التأمين يتم تحديدها فى ضوء القيمة التقويمية للاصول فانه يجب أن يتم التقرير عن الاستغناءات عن الاصول الى شركات التأمين بغرض تعديل أقساط التأمين تبعا لذلك . قد ينشأ عن التصرف فى الاصول الثابتة مكاسب أو خسائر ، ويتم قياسها عن طريق الفرق بين صافى القيمة الدفترية للاصل والقيمة البيعية له (الدخول الناتجة من التصرف) . يجب أن يتم تحديد نظم رقابية لضمان ان تلك الدخول قد تم ايداعها وأنه قد تم تسجيل المكاسب أو الخسائر .

الاهلاك : Depreciation

بمرور الوقت وعن طريق الاستخدام تستنفد الخدمة المستقبلة الكامنة فى الاصول الثابتة (بخلاف الاراضى) ويتم الاعتراف بذلك كمصروف اهلاك. يتم تخفيض مصروف الاهلاك الخاص بالاصول الثابتة المستخدمة فى الانتاج على مخزون منتجات تحت التشغيل كمصروفات اضافية ، ونتيجة لذلك تمثل تدفقات خلال دورة التحويل . عندما يتم بيع المنتجات تامة الصنع فان مصروف الاهلاك يحمل على الايرادات كجزء من تكلفة المبيعات .

بسبب التأثير الجوهرى لمصروف الاهلاك على الدخل ، يجب على الشركة الاحتفاظ بسياسات رسمية خاصة بتحديد طرق الاهلاك ، والاعمار الاقتصادية للاصول وقيمتها التخريدية • يجب مراجعة تلك السياسات دوريا لتحديد ما اذا كانت تقترب من الواقع أم لا • فعلى سبيل المثال اذا تم اهلاك نوعا ما من الالات خلال خمسة سنوات ، ولكنه عادة مايستمر لمدة عشرة سنوات ، من ثم يجب أن يتم اعادة النظر فى تحديد العمر الاقتصادى الملائم•

٢/٥ أهداف نظام الرقابة الداخلية للاصول الثابتة والاخطاء أوالمخالفات المحتملة :

Internal control structure objectives apd potential errors and irregularities: Plant assets.

تركز المناقشة التالية على أهداف الرقابة الداخلية المرتبطة بالاصول الثابتة، حيث يتم دراسة أهداف الرقابة المحدودة ، ووصف أمثلة عن الاخطاء أوالمخالفات المحتملة التى يمكن أن تحدث اذا لم يتم تحقيق الهدف مع توفير أمثلة على نظم الرقابة المستخدمة غالبا عن طريق الادارة لمنع حدوث أو اكتشاف الاخطاء أو المخالفات ، ويلخص الشكل البيانى رقم (٦/٥) تلك المناقشة •

التصديق على العملية المالية : Transaction authorization

يجب أن يتم التصديق على اجراء عملية الاضافات أو الاستغناءات عن الاصول (بعد مايتم التصديق على عملية الانتاج) طبقا لمعايير الادارة ، والا فان الاصول الثابتة مثل الالات والمعدات قد يتم شرائها أوبيعها بدون معرفة الادارة أو قد يتم التصرف فى هذه الاصول عند أسعار غير مقبولة للرقابة على العمليات المالية غير المصدق عليها ، يمكن للادارة أن تقوم بعمل اجراءات مكتوبة لكافة عمليات الاضافات أو التصرفات فى الاصول الثابتة وتقوم بمقارنة أسعار بيع النفايا أو الخردة بسعر القوائم المعلنة •

شكل بيانى رقم (٦/٥)

الاصول الثابتة ـ الاهداف ، الاخطاء أو المخالفات المحتملة والاجراءات الرقابية

الهـــدف	أنواع الاخطاء أو المخالفات التى يمكن أن تحدث اذا لم يتم تحقيق الهدف .	الاجراءات الرقابية المصممة لمنع حدوث او اكتشاف الاخطاء أو المخالفات .
التصديق على العملية : ـ يجب أن يتم التصديق على اضافات الاصول والتخلص منها أو تخريدها وفقا لمعايير الادارة .	ـ يمكن أن يتم شراء أو بيع أصول بدون معرفة الادارة ، الامر الذى من المحتمل أن يؤدى الى سوء استخدام النقدية وتحريف سجلات الاصول الثابتة . ـ يمكن أن يتم التخلص من الاصول عند قيم غير مقنعة ، الامر الذى من المحتمل أن يؤدى الى فقد موارد .	ـ اعداد اجراءات مكتوبة لكافة الاضافات والتصرفات . ـ المقارنة الدورية للاسعار المستلمة من تخريد الاصول مع الاسعار المعلنة .
التنفيذ : ـ يجب أن يتم تحديد اجراءات لتشغيل واستخدام والنقل العادى للاصول طبقا لتصديق الادارة .	ـ يمكن أن يتحايل العاملين غير المصدق لهم على الاجراءات القائمة ، الامر الذى من المحتمل أن يؤدى الى اساءة استخدام أو سرقة الالات أو المعدات . ـ قد يتم اساءة وضع المعدات، الامر الذى من المحتمل أن يؤدى الى أصول غير مستخدمة فى الانتاج .	ـ تحديد اجراءات التشغيل واستخدام ونقل والرقابة على الاصول الثابتة . ـ تقييد الاقتراب من الاصول الثابتة القابلة للنقل .
التسجيل : ـ يجب أن يتم تسجيل اضافات الاصول الثابتة والاستغناء عنها عند قيم صحيحة ، كما يجب أن يتم تسجيلها فى الفترة الصحيحة، فضلا عن ضرورة صحة تبويبها .	ـ قد لايتم التقرير عن العمليات المالية للاصول الثابتة، الامر الذى من المحتمل أن يؤدى الى أرصدة محرفة .	ـ اعداد واجراءات لتشغيل وتسجيل العمليات المالية للاصول الثابتة . ـ تحديد اجراءات لتعريف الاصول الثابتة التى تستحق الاستغناء عنها (على سبيل المثال بيعها كخردة) . ـ الاحتفاظ بسجلات تفصيلية للاصول الثابتة . ـ المطابقة الدورية لسجلات الاصول الثابتة مع الاصول القائمة وفحص أية اختلافات .

تابع : شكل رقم (٦/٥)

— يجب أن يتم حساب الاهلاك والاستنفاذ بالمطابقة مع تصديق الادارة وتسجيلها فى الفترة الصحيحة كما يجب أن يتم تبويبها بشكل سليم .	— يمكن أن يتم الخطأ فى حساب الاهلاك أو الاعتراف بأصول ليست فى الخدمة، الامر الذى من المحتمل أن يؤدى الى تحريف فى مصروف الاهلاك بالاضافة الى تقييم الاصول الدفترية .	— تحديد سياسات لتحديد طرق الاهلاك وحساب الاهلاك على كافة أنواع الاصول المستخدمة فى الانتاج .
الاقتراب من الاصول :		
— يجب أن يتم الاقتصار على الاقتراب من الاصول الا للعاملين المصدق عليهم بمعرفة الادارة.	— قد يتم سرقة أو فقد المعدات أو الالات ، الامر الذى من المحتمل أن يؤدى الى سوء استخدام الاصول وتحريف الحسابات.	— تحديد نظم رقابية مادية على الاصول غير المستخدمة . — الاحتفاظ بغطاء تأمين كاف . — الفصل بين مسئولية الاحتفاظ بالاصول عن تسجيل الاصول الثابتة والمحاسبة العامة .
— يجب أن يتم قصر الاقتراب من سجلات الاصول والاهلاك على العاملين المصدق عليهم بمعرفة الادارة .	— يمكن اساءة استخدام أو فقد سجلات الاصول واهلاكها، الامر الذى من المحتمل أن يؤدى الى تحريف فى الاصول .	— تحديد نظم رقابية مادية على النماذج غير المستخدمة والسجلات. — اجراء مراجعة دورية للتحقق من الالتزام .

التنفيـــــذ : Execution

لايمكن الحصول على الحد الامثل للطاقة التشغيلية ببساطة الا اذا تم المساءلة والمحاسبة عن كافة الاصول الثابتة المرتبطة بالانتاج - من ناحيـــــة التشغيل الصحيح والحماية أو الوقاية من سوء الاستخدام . لذلك السبب فانـه يجب أن يتم تحديد الاجراءات الخاصة بالتشغيل والاستخدام والنقل المـــادى للاصول وفقا لتصديق الادارة ، بدون مثل تلك الاجراءات يمكن لتلك الاصول أن تتعرض للسرقة أو سوء استخدامها لمنع حدوث تلك النتائج يمكن للادارة أن تحدد اجراءات لتشغيل واستخدام والنقل والرقابة على الاصول الثابتة وتقييد الاقتـراب من تلك الاصول القابلة للنقل .

التسجيـــل : Recording

لتجنب عدم التقرير عن عمليات الاصول الثابتة ، يجب أن يتم تسجيل الاضافات أو الاستغناءات بالقيم الصحيحة وفى الفترة الصحيحة ، كما يجـب أن يتم تبويبها بشكل صحيح أيضا . يمكن أن تؤدى العمليات غير المسجلة أو تلك المسجلة بشكل غير صحيح الى حسابات أصول ثابتة محرفة ، وبالتبعية احـداث تحريف فى القوائم المالية ، يمكن للادارة الرقابة على وظيفة التسجيل عن طريق تحديـد اجراءات خاصة بتشغيل وتسجيل عمليات الاصول الثابتة بالاضافة الـــى تحديد الاصول الثابتة التى تستحق البيع أو التخريد . فضلا عن ذلك يجـب أن يتم الاحتفاظ بسجلات تفصيلية للاصول الثابتة وأن يتم مطابقتها بشكل دورى مع الاصول القائمة .

يجب أن يتم حساب استنفاذ الخدمة المستقبلية الكامنة فى الاصـــول الثابتة (الاهلاك أو الاستنفاذ) طبقا لتصديق الادارة ، كما يجب أن يتـم تسجيلها فى الفترة الصحيحة ، واذا لم يتم اجراء ذلك فقد يتم اساءة حسـاب الاهلاك أو الاعتراف بأصول ثابتة ليست فعلا فى الخدمة ، وأيا مـن هـــذين الاجراءين قد يؤدى الى تحريف مصروف الاهلاك . ونتيجة لذلك يجب عـــلى

الادارة تحديد سياسات لتحديد طرق الاهلاك وحساب الاهلاك لكافة الاصـــول الـثابتة ٠

الاقـتراب من الاصول الثابتة : Access to assets

للرقابة على الاصول الثابتة المسروقة أو المفقودة ، يجب أن يتم تقييــد الاقتراب منها الا على الافراد المصدق لهم عن طريق الادارة ، يجب على الادارة أن تحدد نظم رقابة مادية على الاصول غير المستخدمة ، الاحتفاظ بغطـــاء تأمينى كاف والفصل بين وظيفة حماية الاصول الثابتة عن وظيفة تسجيــــــل والمحاسبة العامة ٠

بالاضافة لذلك يجب تقييـد عملية الاقتراب من سجلات الاصول الثابتة ، والا فان تلك السجلات قد يتم التغيير فيها لاغراض اخفاء النقص أو الفقد فـــى تلك الاصول ، الامر الذى من المحتمل أن يؤدى الى حسابات محرفة ٠ للرقابة على سجلات الاصول الثابتة ، يجب على الادارة أن تحدد النظم الرقابية عـلى النماذج غير المستخدمة والسجلات أوقد تؤدى مراجعة دورية للتحقق من الالتزام، ومطابقة الاصول المسجلة مع الاصول القائمة ٠

٥/٣ دراســة المراجـــع لنظم الرقابة الداخلية فى دورة التحويل :

Considering internal control structure: Conversion cycle.

تتضمن دراسة نظام الرقابة الداخلية عدة خطوات رئيسية تم تناولها فــى الفصول الثلاثة السابقة (الخاصة بدورة الايرادات والمتحصلات النقدية بالاضافــة الى دورة النفقات والمدفوعات النقدية) وهى تشمل عموما فهم المراجع لتـــلك النظم ، اجراء اختبارات الالتزام بتلك النظم وتقييم مخاطر الرقابة ٠

فيما يلى مناقشة تفصيلية حول دراسة المراجع لنظم الرقابة الخاصة بدورة التحويل ، حيث يتم دراسة تلك المرتبطة بالمخزون أولا ثم يلى ذلك المتعلقــة بالاصول الثابتـــة ٠

٥/٣/١ دراسة نظام الرقابة الداخلية المرتبطة بالمخزون :

Considering internal control structure: Inventory.

تشمل دراسة نظام الرقابة الداخليـــة المرتبط بالمخزون مايلى :

الحصول على الفهم : **Obtain an understanding**

يهدف المراجع الى الحصول على معرفة وفهم لهيكل أو نظام الرقابـــــة الداخلية للعميل ، حيث يتمثل الهدف فى الحصول على انطباع يرتبط بكيـــف يتوقع أن يعمل النظام وماهى نظم الرقابة الداخلية المقررة عن طريـــق الادارة لضمان أن ذلك النظام يعمل وفقا للمخطط ، وكما سبق المناقشة فان الحصول على الفهم يتضمن أربعة مراحل هى اجراء المراجعة المبدئية ، توثيق النظام ، اجراءات السير فى النظام بالاضافة الى تحديد ما اذاكانت النظم الرقابية يمكـــن الاعتماد عليها أم لا .

المراجعة المبدئيـــة : **Preliminary review**

الهدف من تلك المراجعة هو تحديد ما اذا كان من المحتمل أن تبـــرر الدراسة الاضافية لنظام الرقابة الداخلية للمخزون تقييد اجراء اختبارات التحـــقق الاساسية له أم لا . يقوم المراجع بأداء المراجعة المبدئية للمخزون عن طريق استعراض دليل اجراءات العميل واجراء المناقشات مع موظفى العميل المسئوليـــن عن سجلات المخزون المستمرة ، سجلات التكاليف والمحاسبة عن المخزون. يقوم المراجع بتوثيق النظام فى حالة افتراض أن نظم الرقابة الداخلية تبدو أنها قابلة للاعتماد عليها .

توثيق النظـــام : **System documentation**

يمكن توثيق نظام الرقابة للمخزون واجراءات المحاسبة عن المخـــــزون باستخدام خرائط التدفق وقوائم الاستقصاء بالاضافة الى التقرير الوصفى المكتوب . يمكن القول بأن خرائط التدفق التفصيلية تعتبر أقل شيوعا من ناحية الاستخدام

فى المجال العملى لاسيما فى الشركات الصغيرة أو متوسطة الحجم .

يصور الشكل البيانى رقم (٧/٥) قائمة استقصاء توضح نظم الرقابة الداخلية للمخزون حيث يتم التركيز على نظم الرقابة المادية ، سجلات المخزون المستمرة وسجلات التكلفة ، حيث يتم ايضاح ثلاثة مجالات رئيسية محل اهتمام المراجع عند دراسته لنظم الرقابة الداخلية للمخزون . حيث تشير الاجابة بـ(لا) بأن اجراء الرقابة غير مستخدم ، ومن ثم فان الخطأ الجوهرى يمكن أن يحدث اذا كان هناك نقص فى النظام الرقابى ، أيا كان الامر فان المراجع يمكنه أن يستخدم التقرير الوصفى بجانب خرائط التدفق أو قائمة الاستقصاء وذلك لتوثيق اجراءات تحويل المواد الخام أو تسجيلها على سبيل المثال .

اجراءات السير فى النظام : Transaction walk-through

للتأكيد على فهم النظام ، يمكن للمراجع أن يتتبع بعض من تحويلات المواد الخام من المواد الخام ذاتها الى المنتجات تحت التشغيل وحتى السجلات الدائمة للمنتجات تامة الصنع ، وحتى للقيد والترحيلات فى سجلات التكلفة والمحاسبة عن المخزون والمحاسبة العامة . وغالبا ماتستخدم تحويلات متعددة بدلا من تحويل واحد فقط لاغراض السير فى اجراءات عمليات التحويلات ، حيث أن الوحدات الفردية المحولة (على سبيل المثال من المواد الخام الى المنتجات تحت التشغيل) ليس من المحتمل أن يتم توصيفها وتعريفها بشكل مباشر مثل الوحدات المحولة من المنتجات تحت التشغيل الى المنتجات تامة الصنع .

شكل بيانى رقم (٧/٥)
قائمة استقصاء عن المخزون

اعداد ------------

التاريخ / /

السؤال	الاجابة (نعم، لا) غير قابلة للتطبيق	ملاحظة
الرقابة على المخزون :		
١ ـ هل تم حماية المخزون من الفساد المادى والسرقة بشكل معقول ؟		
٢ ـ هل نماذج طلب شراء المواد الخام مطلوبة للحصول على المواد الخام للاستخدام فى الانتاج ؟		
٣ ـ هل تم الفصل بين وظيفة موظف الرقابة على المخزون عن وظيفة الشراء ، الاستلام ، الشحن الانتاج والتسجيل ؟		
٤ ـ هل يعتبر موظفى الرقابة على المخزون مسئولين عن الرقابة على التحويلات داخل أو خارج مناطق التخزين ؟		
٥ ـ هل يعتبر موظفى الرقابة على المخزون أو مسئولين آخرين مسئولين عن الرقابة على مستويات المخزون والتقرير عن المخزون بطيئ الحركة أو التالف ؟		
٦ ـ هل تم التقييد على الاقتراب من المخزون الا على الموظفين المخصصين والمصرح لهم بذلك .		
٧ ـ هل تم العد المادى للمخزون ، على الاقل مرة واحدة فى السنة لكافة بنود المخزون ؟		
٨ ـ هل تم الاحتفاظ بغطاء تأمين لكافة بنود المخزون وتم مراجعته بصفة دورية ؟		

سجلات المخزون المستمرة :

١ - هل يتم تحديث سجلات المخزون المستمرة باستمرار وفقا لاساس زمنى معين ؟

٢ - هل يتم الاحتفاظ بتلك السجلات عن طريق موظفين مستقلين عن وظيفة الشحن ، الاستلام، محاسبة التكلفة ، الانتاج ، الرقابة على المخزون والمحاسبة العامة ؟

٣ - هل تمت المطابقة بين سجلات المخزون الدائمة وحسابات المراقبة بالاستاذ العام على أساس منتظم؟

٤ - هل المستندات الاصلية (الفواتير ، طلبات الشراء ايصال الشحن والنقل) المرتبطة بتلك السجلات تتميز بأنها مرقمة بتسلسل ، وموافق عليها كما أنها ترسل الى قسم المحاسبة العامة لترحيلها الى حسابات المراقبة ؟

٥ - هل يتم مطابقة عد المخزون الدورى مع السجلات المستمرة ؟

سجلات التكلفة :

١ - هل يتم تحديث سجلات التكلفة باستمرار على أساس زمنى معين ؟

٢ - هل يتم الاحتفاظ بسجلات التكلفة عن طريق عاملين مستقلين عن موظفى سجلات المخزون الدائمة أو الانتاج أو الرقابة على المخزون والمحاسبة العامة ؟

٣ - هل يتم مطابقة سجلات التكلفة مع حسابات المراقبة بالاستاذ العام على أساس منتظم ؟

٤ - هل محاسبى التكاليف على دراية وعلم بعمليـــات الانتاج بشكل مستمر ؟

٥ - هل يتم تجميع تكاليف الانتاج المباشرة وغـــير المباشرة بتفصيل كاف حتى يمكن اجراء التحميـــل الدقيق للمنتجات تحت التشغيل والمنتجــات تامة الصنع ؟

٦ - هل يتم التقرير عن كافة تحويلات بنود المخـــزون وتسجيلها على أساس زمنى معين ؟

٧ - هل مطلوب من موظفى الانتاج القيام بشرح وتفسير الاختلافات والانحرافات فى السعر والحجم ؟

تحديد الاعتماد على نظم الرقابة الداخلية :

Identification of controls to be relied on.

يحدد المراجع مدى الاعتماد على نظم الرقابة الداخلية للمخزون ويقـــوم بتصميم اختبارات التحقق من الالتزام باستخدام نفس المنهجية التى تم الاشـــارة اليها فى الفصول السابقة الخاصة بدورتى الايرادات ومتحصلاتها والنفقات ومدفوعاتها على النحو التالى :

- تحديد أهداف الرقابة الداخلية للنظام ، يشير العمود الاول مـــن الشكل البيانى رقم (٥/٥) للاهداف الرقابية المرتبطة بالمخزون ٠

- دراسة الاخطاء أو المخالفات المحتملة التى يمكن أن تحـــدث اذا لم يتم تحقيق الاهداف الرقابية المحددة ، يحدد العمود الثانى من الشكل البيانى رقم (٥/٥) أمثلة على تلك الاخطاء أو المخالفات ٠

- تحديد أى الاجراءات الرقابية المستخدمة عن طريق المنشأة لمنـــع حدوث أو اكتشاف الاخطاء أو المخالفات المحتملة ٠ يحدد العمود الثالث مـــن الشكل البيانى رقم (٥/٥) أمثلة على تلك النظم ٠

- تصميم اختبارات التحقق من الالتزام بالنظم الخاصة بكل اجراء رقابى التى يمكن الاعتماد عليها أثناء اجراءات اختبارات التحقق الاساسية لارصدة حساب المخزون ٠

اختبارات التحقق من الالتزام بنظم الرقابة الداخلية للمخزون :

Tests of controls: Inventory.

تركز تلك الاختبارات على ما اذا كانت تحويلات المخزون خلال عمليات الانتاج قد تم التصديق عليها وتسجيلها بشكل صحيح أم لا ٠ مع ذلك فحيث أن اختبارات انشطة الشراء والبيع قد تتضمن اختبارات لسجلات المخزون ، فان المراجع يجب أن ينسق الاختبارات بحرص وعناية لتجنيب أى ازدواج فى المجهود٠

سجلات المخزون المستمرة : Prepetual records

تركز اختبارات الالتزام بنظم الرقابة لتلك السجلات على التحويلات العادية للمخزون الى ومن المواد الخام ، منتجات تحت التشغيل ، منتجات تامة الصنع ٠ لاشك أن سلامة ودقة التحويلات تعتبر فى غاية الاهمية لسببين أساسيين هما :

أولا : ان التسجيل غير الدقيق لتلك التحويلات قد يقترح اما عدم اتفاق اجراءات وطرق الرقابة المحددة أو عدم تشغيلها كالمخطط ،، بالاضافة الى ذلك قد يقترح أن السجلات لايمكن الاعتماد عليها ٠

ثانيا : ان التسجيل غير الدقيق يمكن أن يقترح وجود احتمال للعد المزدوج لكميات المخزون ٠ على سبيل المثال فاذا تم تحويل ١٠٠ وحدة من مخزون المواد الخام الى مخزون منتجات تحت التشغيل ٠ فان سجلات المخزون المستمرة يجب أن تعكس تخفيض مخزون المواد الخام بمقدار ١٠٠ وحدة وزيادة ١٠٠ وحدة فى مخزون منتجات تحت التشغيل ٠ مع ذلك فاذا تم تسجيل الزيادة فى مخزون المنتجات تحت التشغيل فان المواد الخام قد يغالى فى قيمتها بمقدار ١٠٠ وحدة الامر الذى يؤدى الى ازدواج فى العد ٠ بشكل ما فاذا تم

تسجيل التخفيض فى مخزون المواد الخام بمقدار ١٠٠ وحدة فان مخزون المنتجات تحت التشغيل قد يتم تدنية قيمتها بنحو ١٠٠ وحدة · فيما يلى بعض من اجراءات الاختبارات الممثلة للسجلات المستمرة يصورها الشكل البيانى رقم (٥/٨) ·

شكل بيانى رقم (٥/٨)
اختبارات الالتزام بنظم الرقابة
على السجلات المستمرة

١ ــ بالنسبة لمشتريات المواد الخام موضع العينة ، يتم مقارنة الكميات وتكاليف الوحدة من فواتير البائعين مع سجلات المخزون المستمرة ،بشكل مناظر لاجراء اختبارات التحقق بالالتزام بنظم الرقابة على المشتريات فى دورة النفقات والمدفوعات النقدية ·

٢ ــ يتتبع المراجع لتحويلات المواد الخام موضع العينة من قسم الرقابة على المخزون حتى :

أ ــ طلبات شراء المواد الخام الموافق عليها ·

ب ــ التحويلات الى السجلات المستمرة لمخزون منتجات تحت التشغيل ·

جـ ــ ملخص قيود التحويلات فى حسابات المراقبة بالاستاذ العام ·

٣ ــ يتم تتبع التحويلات موضع العينة من المنتجات تحت التشغيل حتى :

أ ــ التحويلات الى السجلات المستمرة للمنتجات تامة الصنع ، مع مقارنة الكميات وتكاليف الوحدة ·

ب ــ ملخص قيود التحويلات فى حسابات المراقبة بالاستاذ العام ·

٤ ــ يتم تتبع التحويلات موضع العينة من منتجات تامة الصنع حتى :

أ ــ مستندات الشحن مع مقارنة الكميات وتكاليف الوحدة بشكل متناظر مع اختبارات الالتزام الخاصة بالمبيعات فى دورة الايرادات والمتحصلات النقدية ·

ب ــ ملخص قيود تكاليف البضاعة المباعة والمبيعات ·

٥ ــ توثيق أى نواحى نقص أو انحرافات تم مشاهدتها ·

سجلات التكاليف :

تعتبر السجلات المستمرة عنصر هام لنظام المحاسبة عن المخزون فى أى منشأة ، مع ذلك فان تلك السجلات يستهدف منها بصفة رئيسية الرقابة على موقع وتدفق كميات المخزون • اجراء اختبارات الالتزام بنظم الرقابة •يجب أن يتم أجراؤها أيضا عن تدفق تكاليف المخزون من المواد الخام الى المنتجات تحت التشغيل والمنتجات تامة الصنع وتكاليف البضاعة المباعة •

يختلف نظام محاسبة التكاليف بشكل جوهرى من منشأة الى أخرى ، حيث يعتمد ذلك على المنتجات التى يتم تصنيعها أو تشغيلها • ونتيجة لذلك فان اختبارات التحقق بالالتزام من نظام الرقابة يختلف أيضا بشكل جوهرى من ارتباط مراجعة الى ارتباط مراجعة آخر • فى كثير من ارتباطات المراجعة يركز المراجع على الرغم من ذلك على تكاليف العمل المتجمعة أو التكاليف الاضافية المتجمعة الى مخزون منتجات تحت التشغيل • يصور الشكل البيانى رقم (٩/٥) بعض من اختبارات الالتزام الملائمة •

تقييم مخاطر الرقابة :

يقوم المراجع بمراجعة توثيق النظام ونتائج اختبارات التحقق من الالتزام لتحديد ما اذا كانت اجراءات الرقابة القائمة يمكن الاعتماد عليها لاغراض تقييد اختبارات التحقق الاساسية لرصيد المخزون أم لا (مخاطر الرقابة المنخفضة) أو ما اذا كان التوسع فى اختبارات التحقق الاساسية أمرا مطلوبا (مخاطر الرقابة المرتفعة) • يعتمد التقييم بصفة رئيسية على أربعة موضوعات أساسية هى أنواع الاخطار أو المخالفات التى يمكن أن تحدث، اجراءات الرقابة الضرورية التى يجب أن تمنع حدوث أو اكتشاف الاخطاء أو المخالفات ، ما اذا كانت اجراءات الرقابة الضرورية موجودة ويتم اتباعها أم لا ، بالاضافة الى أية أوجه نقص أو عيوب كامنة فى نظام الرقابة الداخلية •

شكل بيانى رقم (٩/٥)
اختبارات الالتزام بنظم الرقابة
على سجلات التكاليف

١ ـ الحصول على ملخصات بالتكاليف حتى مخزون منتجات تحت التشغيل ٠

٢ ـ اختبار التكاليف المتجمعة للعمل المباشر والتكاليف الاضافية :

أ ـ بالنسبة لتكاليف العمل موضع العينة ـ يتم مطابقة القيم مع :

(١) تقارير تكلفة العمل القسمية ، والتنسيق مع اختبارات الالتزام لسجلات العمل فى دورة النفقات والمدفوعات النقدية ٠

(٢) سجلات المخزون المستمرة لمنتجات تحت التشغيل ٠

ب ـ بالنسبة للتكاليف الاضافية موضع العينة ، يتم مطابقة المعدلات مع التكاليف المعيارية المصدق عليها ، لضمان أن أساس التطبيق ملائما (على سبيل المثال تكاليف العمل المباشر) ٠

٣ ـ مراجعة الاساس الخاص بتحديد المعدلات الاضافية المعيارية وتحديد :

أ ـ أن المصروف المحمل على التكاليف الاضافية يعتبر معقول ومتسق مع الفترة السابقة ٠

ب ـ أن المعدلات المعيارية تقترب بشكل معقول مع التكاليف الفعلية ٠

٤ ـ تحديد منظم للتكاليف الاضافية التى بها مغالاة أو تدنية فى تحميلها ٠

٥ ـ توثيق أى نواحى نقص أو انحرافات يتم مشاهدتها ٠

٢/٣/٥ دراسة نظام الرقابة الداخلية للاصول الثابتة :

Considering internal control structure: Plant assets.

يجب على المراجع أن يحدد مدى الاعتماد على نظام الرقابة في التأكد من شرعية عمليات الاصول الثابتة وضرورة تحديد ما اذا كانت العينات الرقابية المقررة مسبقا – الموضحة أعلاه – مدرجة ضمن كتيب الاجراءات ، وبالطبع فان التقييم والفحص المبدئى لهذه الاساليب الرقابية يمكن أن يساعد على تحديد أوجه الاعتماد على النظام ، كما يجب أن يتم تقييم الاساليب الرقابية وتدعم بالمستندات بالتفصيل . ويمكن التحقق من الالتزام بالاساليب الرقابية فى هذا المجال عن طريق الاستفسار والاطلاع على المستندات المرتبطة بعمليات الاصول الثابتة .

يحقق المراجع هدفا ثنائيا من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على الاصول الثابتة هو :

– تحديد الاساليب الرقابية التى يمكن الاعتماد عليها حتى يمكن تطبيق الاختبارات الاساسية وتحديدها .

– ابلاغ الادارة بنقاط الضعف الجوهرية فى نظام الرقابة الداخلية .

ولتحديد الاساليب الرقابية الجوهرية الواجب تقييمها فانه يكون من الضرورى الاهتمام بعمليات شراء وتأجير وبيع واستبدال تلك الاصول ومايرتبط بها من مستندات وحسابات . ويوضح الشكل البيانى رقم (١٠/٥) الاخطاء والمخالفات المحتملة فى وظائف تلك الانشطة ، فضلا عن الاثار المحتملة على القوائم المالية كما أنها توضح الاساليب الرقابية التى من شأنها منع واكتشاف وتصحيح تلك الاخطاء أو المخالفات .

كما يوضح الشكل البيانى رقم (١١/٥) خريطة تدفق أنظمة الاصول الثابتة ومايتعلق بها من حسابات وبالطبع فانه يلاحظ أن النظام قد تضمن تعيين الواجبات والفصل بينها بشكل ملائم وامساك الدفاتر .

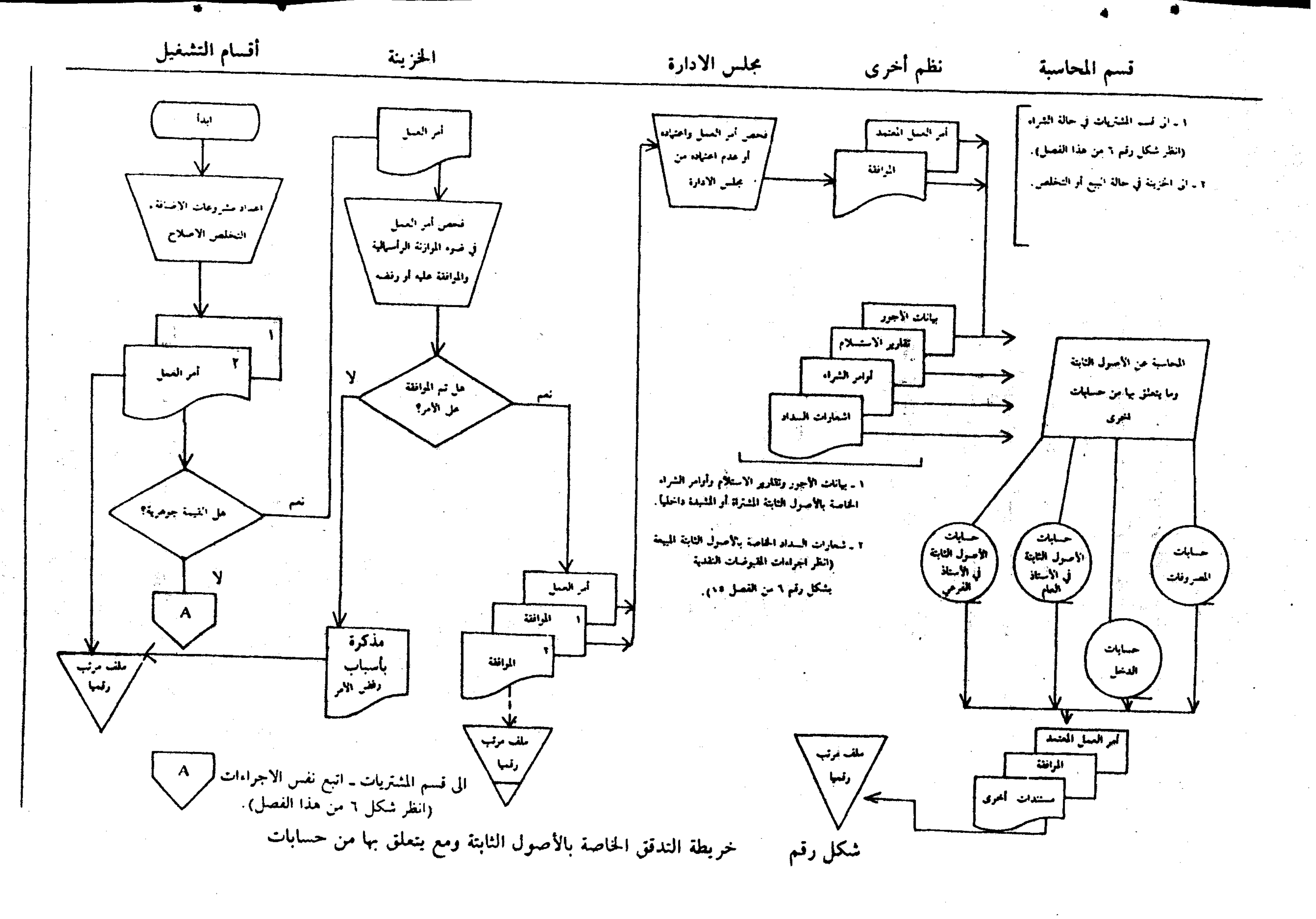
شكل بيانى رقم (١٠/٥)

عمليات الشراء والبيع والاستبدال والاستثمار
للاصول الثابتة والاخطاء أو المخالفات
وأثرها على القوائم المالية والاجراءات الرقابيـــة

الوظائـــف	الاخطاء والمخالفـــات الممكنـــة	أثر الاخطاء والمخالفات على القوائم الماليـــة	الصفة الرقابية اللازمة لمنع أو اكتشاف أو تصحيح الاخطاء والمخالفـــات
الشـــراء	شراء أصول ثابتـة ليس هناك حاجة لها أو لا يتوافر لها الكفـــاءة أو الفعالية .	الفشل فى تعظيم الارباح أو التدفقات النقدية .	ـ استخدام أساليب اعداد الموازنــــة الرأسمالية . ـ الفصل بين وظائف حيازة الاصـــول واعتماد النفقات . ـ مراجعة واعتماد كافة عمليات شـــراء الاصول الثابتة الجوهرية بواسطـــة مجلس الادارة .
	شراء أصول ثابتـــة للاستخدام الشخصى .	ـ اساءة استخدام النقدية . ـ تخفيض الاصول الثابتـة بالقوائم المالية .	ـ الفصل بين وظائف حيازة الاصـــول والتسجيل فى الدفاتر . ـ استخدام نظام أمر العمل لكافة اضافات الاصول الثابتة . ـ ضرورة اعتماد كافة عمليات شراء الاصول الثابتة ومراجعتها مستنديا شأنها شأن كافة المدفوعات النقدية
البيـــع	البيع او الاستبدال غيـر المصرح به .	ـ اساءة استخدام النقدية . ـ عدم مطابقة السجـلات التحليلية مع الاستاذ العام	ـ الفصل بين وظائف حيازة الاصـــول والتسجيل والاعتماد . ـ ضرورة وجود نظام أمر العمل بالنسـبة لبيع واستبدال كافة الاصول الثابتة .
الاستبدال	بيع استبدال الاصـــول واختلاس قيمتها .	ـ اساءة استخدام النقدية . ـ عدم مطابقة أرصـــــدة الاستاذ الفرعى مع الاستاذ العام .	ـ اعتماد كافة الصفات الهامـــة مـــن مجلس الادارة . ـ الجرد الدورى للاموال الثابتة وتســوية الحسابات مع الاستاذ الفرعى للاصـــول الثابتة . ـ السماح ـ فقط ـ لاشخاص معينين ببيع الاصول الثابتة . ـ اخضاع كافة عمليات بيع الاصول الثابتـــة لاساليب رقابة المقبوضات النقديـــة ، السابق مناقشتها ، والمتعلقة بالمقبوضات النقدية من التشغيل .
الاستئجار	اجراء عقود استئجـــار غير مصرح بها أو غيـــر اقتصادية .	ـ الفشل فى تعظيم الارباح أو التدفقات النقدية .	ـ استخدام أساليب اعداد الموازنة الرأسمالية ـ استخدام أساليب منهجية فى تحليـــل مشروعات استئجار الاصول بواسطة أشخاص أكفـــاء .
تسجيل الشراء	ـ التسجيل الخاطىء للعمليات: ـ رسملة بعض العناصـــر الواجب استنفاذها فـــورا وتسجيلها كمصروف .	المغالاة فى الدخل المغالاة فى الاصول .	ـ وجود سياسة لرسملة مشتريات كافـــة الثابتة .

تابع شكل رقم (١٠/٥)

	ـ استنفاد بعض العناصر وتسجيلها كمصروف في حين كان يجب رسملتها .	تدنية الدخل تدنية الاصول	ـ توفر المستندات اللازمة (أوامر العمل ، أوامر الشراء ، تقارير الاستلام) قبل اعتماد اذن الدفع .
	ـ عمليات غير مصرح بها : تسجيل عمليات شراء غير مصرح بها أو وهمية .	المغالاة في الاصول	ـ التسوية الدورية لحسابات الاستاذ الفرعي للاصول الثابتة مع حساب المراقبة بالاستاذ العام بواسطة شخص مسئول .
	ـ عمليات خطأ : التسجيل الخاطئ لعمليات الشراء .	ـ عرض الاصول بشكل خاطئ . عدم مطابقة حسابات الاستاذ الفرعي التحليلية مع حسابات المراقبة .	
تسجيل البيع والاستبدال	التسجيل الخاطئ للبيع والاستبدال .	عرض الاصول بشكل خاطئ عدم مطابقة حسابات الاستاذ الفرعي مع حسابات المراقبة .	ـ فحص ومراجعة كافة عمليات البيع بواسطة شخص مسئول . ـ التسوية الدورية لحسابات الاستاذ الفرعي للاصول الثابتة مع حسابات المراقبة بالاستاذ العام بواطة شخص مسئول .
تسجيل عمليات الاستئجار	ـ عمليات مسجلة خطأ ـ عناصر مستنفذة كمصرف في حين يجب أن ترسمل .	ـ تدنية الاصول ـ عرض الدخل بشكل خاطئ .	ـ فحص كافة عمليات الاستئجار والتأكد من أنها سجلت بالشكل الذي يتفق مع المبادىء المحاسبية والمتعارف عليها .
تسجيل مصروف الاستهلاك	ـ التسجيل غير الدقيق أو في الوقت المناسب للعمليات .	ـ عرض الاصول بشكل خاطئ .	ـ وجود سياسة لاستهلاك كافة الاصول الثابتة .
	السجلات الخاطئة أو غير الدقيقة للاستهلاك .	ـ عرض الدخل بشكل خاطئ .	ـ الفحص الدوري للمحاسبة عن الاستهلاك بواسطة شخص مسئول .
حيازة الاصول الثابتة	سوء استخدام الاصول وتعرضها للاستهلاك غير الضروري . ـ عدم العناية والاهمال الذي ينتج عنه حوادث .	ـ التعطل الذي يؤدي الى زيادة تكاليف الاصلاح والصيانة . ـ الخسائر الناتجة عن الكوارث كالحرائق .	ـ توفير حماية مادية للالات ـ اتباع برامج تدريب مناسبة لحماية المباني ـ اتباع الانظمة المناسبة للتأمين .



شكل رقم   خريطة التدفق الخاصة بالأصول الثابتة ومع يتعلق بها من حسابات

تهتم الدراسة التالية بدراسة المراجع لنظم الرقابة الداخلية على الاصـول الثابتـــة ٠

الحصول على الفهم : Obtain an understanding

تعتبر العمليات المالية المرتبطة بالاصول الثابتة أقل من حيث الحجـم نسبيا بالمقارنة بعمليات المخزون ، الا أنه عادة ما تتضمن العمليات الفرديـــة للاصول الثابتة مبالغ ضخمة من الجنيهات ٠ لذلك فان عناصر مراجعة النظـــام تتضمن العناصر النمطية التالية : المراجعة المبدئية ، توثيق النظام ، اجراءات السير فى العملية المالية بالاضافة الى التقييم ، رغما عن ذلك فان تركيز المراجع يعتبر مختلف نسبيا حيث أن أى عملية مالية واحدة يمكن وحدها أن تزيـــد عن الخطأ المقبول أو المسموح به عن طريق المراجع للاصول الثابتة ٠

المراجعة المبدئية : Preliminary review

يتم أداء المراجعة المبدئية عن طريق مراجعة دليل اجراءات العميـــل بالاضافة الى مناقشة موظفى العميل المسئولين عن عمليات الاضافات والتصـــرف والتخريد والتسجيل للاصول الثابتة ٠ وبافتراض أن نظم الرقابة الداخلية للاصول الثابتة يمكن الاعتماد عليها فان المراجع يجب أن يقوم باجراء الخطوات التالـــى ذكرهـــا ٠

توثيق النظـــام : System documentation

غالبا مالايستخدم اسلوب خرائط التدفق فى توثيق نظام الرقابة للاصـول الثابتة للمنشأة ، وذلك لسبب رئيسى هو أن عدد العمليات المالية قد لا يبرر الاجراء الموسع لخرائط التدفق ٠ بالاحرى فان قائمة الاستقصاء هو الاســلوب الملائم لتوثيق نظام الرقابة الداخلية ، حيث يوضح الشكل البيانى رقم (١٢/٥) قائمة الاستقصاء التى تستخدم فى تحديد العيوب الواضحة ، كما تستخـــدم التقارير الوصفية فى توثيق اجراءات الرقابة المرتبطة بعمليات اضافات والتصـــرف وتسجيل الاصول الثابتة ٠

اجراء السير فى العملية المالية : Transaction walk-through

للتأكيد على فهم المراجع لنظام الرقابة على الاصول الثابتة يمكن للمراجع أن يتبع عملية الاضافة ، وعملية التصرف أو سحب الاصول الثابتة من الخدمة من خلال النظام المحاسبى وفحص جداول الاهلاك للتحقق من اتساقه مع الاجراءات المقررة ، قد يتجاهل بعض المراجعين اجراء السير فى العمليات المالية ، حيث يقومون كاجراء بديل بأداء اختبار التحقق من تفاصيل كافة عمليات الاصول الثابتة فى نهاية السنة المالية ، فى تلك الحالة فانه سوف يتم تجاهل اختبارات التحقق من الالتزام بالنظم الرقابية أيضا ٠

تحديد نظم الرقابة التى يمكن الاعتماد عليها :

Identification of controls to be relied on.

يقوم المراجع بالاستمرار فى دراسة نظام الرقابة الداخلية للاصول الثابتة (بعد اجراء توثيق النظام) بالضبط تماما كما سبق الاشارة اليه بالنسبة لحسابات المخزون ٠ يوضح الشكل البيانى رقم (٥/٦) أهداف الرقابة (العمود الاول) والاخطاء أو المخالفات المحتملة (العمود الثانى) والاجراءات الرقابية (العمود الثالث) ٠

اختبارات الالتزام بالنظم الرقابية للاصول الثابتة :

Tests of controls: Plant assets.

يعتبر حجم العمليات المالية للاصول الثابتة ربما أقل من أية حسابات فى القوائم المالية فى كثير من المنشآت ، وعندما يكون عدد تلك العمليات قليلا فان المراجع يمكن أن يضيق من اختبارات الالتزام بنظم الرقابة ، ويختار بدلا من ذلك الاعتماد فقط على اختبارات التحقق فى نهاية السنة المالية ٠ مع ذلك فاذا كان عدد العمليات المالية كبير ، فقد يختار المراجع الاعتماد على اختبار الالتزام بنظم الرقابة الداخلية على أنشطة تسجيل وشراء والتصرف فى الاصول الثابتة ومايرتبط بها من اهلاك ٠

شكل بياني رقم (١٢/٥)
قائمة استقصاء للاصول الثابتة

أعد بمعرفة ----------

التاريخ / /

السوءال	الاجابة (نعم، لا) غير قابلة للتطبيق	ملاحظات
سجلات الاصول الثابتة :		
١ – هل يتم الاحتفاظ بسجلات تفصيلية لكل نوع من أنواع الاصول الثابتة (الاراضى، المبانى، الالات والمعدات ٠٠٠) ؟		
٢ – هل يتم الفصل بين مسئولية الاحتفاظ بسجلات الاصول الثابتة عن مسئولية وظيفة الرقابة المادية على الاصول الثابتة أو وظيفة قسم المحاسبة العامة ؟		
٣ – هل يتم مطابقة السجلات التفصيلية مع حسابات المراقبة بالاستاذ العام دوريا ؟		
٤ – هل يتم اتباع الاجراءات الخاصة بتحديد ما اذا كانت الاصول الثابتة المسجلة موجودة أم لا ؟		
٥ – هل يتم تضييق عملية الاقتراب من الاصول الثابتة أو استخدامها بحيث يقتصر فقط على المسئولين المختصين المصدق عليهم ؟		
٦ – هل يتم الاحتفاظ بغطاء تأمينى مناسب وتتم مراجعته لكافة الاصول الثابتة ؟		

٧ _ هل يتم حماية الاصول الثابتة ماديا من السرقة أو التلف ؟

الاضافات للاصول الثابتة :

١ _ هل تستلزم اجراءات اضافات الاصول الثابتة ضرورة التصديق عليها عن طريق مجلس الادارة أم الادارة العليا ؟

٢ _ هل يتم مقارنة النفقات الفعلية لشراء الاصول الثابتة مع القيم المصدق عليها ؟

٣ _ هل تم تحديد اجراءات لضمان أنه قد تم شراء وتسليم الاصول الثابتة وفقا للنظم المقررة ؟

٤ _ هل تم تسجيل عملية اضافة الاصول الثابتة فى الحال بسجلات الاصول الثابتة ؟

٥ _ هل تم التقرير عن اضافات الاصول الثابتة الى قسم المحاسبة العامة فى الحال ؟

٦ _ هل رفضت شركات التأمين أية اضافات للاصول الثابتة قبل زيادة الغطاء التأمينى ؟

٧ _ هل تم التعاقد على تنفيذ المشروعات تحت التنفيذ داخليا أم خارجيا ، وهل تم التصديق على ذلك وهل تم الفحص بشكل دورى على تلك المشروعات ؟

التصرف فى الاصول الثابتة :

١ _ هل تستلزم اجراءات التصرف فى الاصول الثابتة التصديق على ذلك من مجلس الادارة أم الادارة العليا ؟

٢ - هل تم تحديد اجراءات معينة لضمان أن الدخول الناتجة من التصرف فى الاصول الثابتة قد تم تسجيلها بوجه صحيح وتم ايداعها بالبنوك ؟

٣ - هل تم تسجيل التصرفات فى الاصول الثابتة فى سجلات الاصول الثابتة فى الحال ؟

٤ - هل تم التقرير عن عمليات التخلص من الاصول الثابتة الى قسم المحاسبة العامة فى الحال لاغراض تسجيل المكاسب أو الخسائر ؟

٥ - هل رفضت شركات التأمين تلك التصرفات لضمان أن الغطاء التأمينى قد تغير تبعا لذلك ؟

الاهلاك :

١ - هل تم تحديد اجراءات لضمان أن الاضافات قد تم اضافتها الى سجلات الاهلاك كما أنه قد تم الغاء التصرفات فى الاصول الثابتة ؟

٢ - هل تم تحديد اجراءات لضمان أن الاهلاك قد تم تسجيله فقط على تلك الاصول الثابتة التى فى الخدمة حقيقة أثناء الفترة المحاسبية؟

٣ - هل تم تحديد اجراءات لتحديد طرق الاهلاك والعمر الاقتصادى للاصل والقيم التخريدية ؟

سجلات الاصول الثابتة : Plant assets records

تركز اختبارات نظم الرقابة على سجلات الاصول الثابتة على العلاقة بين السجلات التفصيلية والاستاذالعام وعلى وجود الاصول الثابتة والتغطية التأمينيـة لها • يصور الشكل البيانى رقم(١٣/٥) نموذج لتلك الاختبارات الممثـلة •

شكل بيانى رقم (١٣/٥)
اختبارات الالتزام بنظم الرقابة
على سجلات الاصول الثابتـة

١ — مطابقة اجمالى الاصول الثابتة بالسجلات التفصيلية مع الاستاذ العـام وفحص أية اختلافات أو فروق •
٢ — الفحص المادى للاصول الثابتة موضع العينة •
٣ — مراجعة كفاية الغطاء التأمينى على الاصول الثابتة المسجلة •

عمليات شراء (اضافات) الاصول الثابتة : Additions

يتمثل التركيز الاساسى للمراجع عند اجراء اختبارات الالتزام بنظم الرقابة على عمليات شراء الاصول الثابتة فى اذا ماكانت تلك العمليات المالية المرتبطة قد تم التصديق عليها وتسجيلها بشكل صحيح أم لا • فيما يلى الشكل البيانى رقم (١٤/٥) الذى يوضح الاختبارات الملائمة فى ذلك المقام •

شكل بيانى رقم (١٤/٥)
اختبارات الالتزام بنظم الرقابة
على عملية الاضافات للاصول الثابتة

١ - الحصول على ملخص باضافات الاصول الثابتة من موظفى قسم الحسابات .

٢ - مراجعة تجميع الملخص ومطابقة اجمالى الاضافات على اجمالى الاضافات المرحلة للاستاذ العام .

٣ - اختيار عينة من عمليات الاضافة عشوائيا ، ويتم القيام بالاتى لكل عملية اضافة موضع العينة :

أ - فحص اجراءات التصديق ، أوامر الشراء (أو العقود) ، تقارير الاستلام ، فواتير البائعين أو الموردين وغيرها من المستندات المؤيدة .

ب - فحص أذون السداد النقدية ، عمل تتبع حتى القيود فى سجل اذون السداد (أو سجلات المدفوعات النقدية الاخرى) .

جـ - فحص مستندات الالتزام بالسداد (أوراق الدفع) وتتبعها حتى الحسابات المرتبطة بالاستاذ الفرعى والاستاذ العام .

د - تحديد أن تبويب الاضافات كأصول ثابتة وليس كمصروف اصلاح وصيانة متسق مع السياسات المقررة .

التصرف في الاصول الثابتة : Disposals

كما هو الحال عند مناقشة عمليات شراء الاصول الثابتة ، يهتم المراجع أن التصرف فى الاصول الثابتة قد تم التصديق عليها وتسجيله على وجه صحيح، ويصور الشكل البيانى رقم (١٥/٥) نموذجا ممثلا لتلك الاختبارات على هـذه العمليات •

شكل بيانى رقم (١٥/٥)

اختبارات الالتزام بنظم الرقابة

على عمليات التصرف فى الاصول الثابتة

١ – الحصول على ملخص بعمليات التصرفات فى الاصول الثابتة من موظفى قسم المحاسبة •

٢ – تجميع الملخص ومطابقة اجمالياته مع اجمالى تلك التصرفات فى الاستاذ العام •

٣ – اختيار عينة من عمليات التصرفات فى الاصول الثابتة عشوائيا وعمل الاتى بالنسبة لكل تصرف موضع العينة :

أ – فحص عملية التصديق ، والعقود وفواتير البيع وغيرها من المستندات المؤيدة •

ب – فحص القيود فى سجلات المتحصلات النقدية •

جـ – فحص أى أوراق قبض وتتبعها فى حسابات الاستاذ الفرعية والاستاذ العام •

د – حساب أى مكاسب أو خسائر وتتبعها حتى الاستاذ العام •

الاهـــــلاك : Depreciation

تتضمن اختبارات الاهلاك حساب ومراجعة الطرق الخاصة بالاهلاك والقيم المسجلة كاهلاك والاعمار الفنية ، والقيم التخريدية .

يتم اجراء اختبارات مشابهة لاستنفاذ الاصول غير الملموسة والنفاذ للاصول المستنفذة ، فيما يلى نموذج لاختبارات الالتزام المرتبطة بالاهلاك كما يوضحهـــا شكل رقم (١٦/٥) .

شكل بيانى رقم (١٦/٥)
اختبارات الالتزام بنظم الرقـــابة
لحسابات الاهلاك

١ - مراجعة طرق الاهلاك عن طريق نوع الاصل والسياسات المرتبطـــــة بالاعمار الفنية والقيم التخريدية .

٢ - اختيار عينة من الاصول الثابتة عشوائيا ، ويتم اجراء التالى لكل أصـل موضع العينة :

أ - تحديد ما اذا كانت الاعمار الفنية والقيم التخريدية متسقة مـــع السياسات المقررة أم لا .

ب - اعادة العمليات الحسابية لمصروف الاهلاك والاهلاكات المتجمعة.

تقييم مخاطر الرقابـــة : Assess control risk

يقوم المراجع بتقييم مخاطر الرقابـــة للاصول الثابتة بنفس المنهجية المتبعة فى حسابات المخزون (كما سبق شرحها) .

٤/٥ التأكيدات والاهداف واجراءات المراجعة للقوائم المالية :

Financial statement assertions, objectives and audit procedures.

يمثل كل من المخزون والاصول الثابتة أكثر حسابات القوائم المالية جوهرية والتى يتم تشغيلها من خلال دورة التحويل . فيما يلى مناقشة مركزة على كيفية ممارسة المراجعين لاجراء اختبارات لكل هدف من اهداف عملية المراجعة السابق ابرازها فى الفصل الاول وهى الوجود أو الحدوث ، الشمول ، الحقوق والالتزامات ، التقويم والعرض والافصاح .

١/٤/٥ الاختبارات الاساسية لارصدة المخزون :

تهدف الاختبارات الاساسية الى التحقق ما اذا كانت أرصدة حسابات المخزون بالقوائم المالية مطابقة للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها ، وتركز اجراءات تلك الاختبارات بصفة خاصة على تلك الاخطاء التى تودى الى المغالاة فى أرصدة المخزون ، وترتكز اختبارات التحقق بشكل أساسى على ملاحظة العد الفعلى للمخزون . الذى يتم عن طريق موظفى العميل والمصادقات على أرصدة المخزون لدى الغير والتى لم يتم ملاحظتها ، اختبار تسعير المخزون ، اختبار استقلالية الفترة المالية واجراء الفحص التحليلى . يوضح الشكل رقم (١٧/٥) برنامج لاختبارات التحقق لارصدة المخزون .

التحقق من الوجود : Verification of existence

تنطوى هذه العملية على جمع أدلة اثبات المرتبطة بكمية المخزون الموجودة فى تاريخ القوائم المالية ، حيث يكون المراجع مسئولا عن التحقق من أن عملية جرد وعد المخزون قد تمت بفاعلية وان تلك الكمية تعكس الكميات الموجودة فى تاريخ القوائم المالية (حيث أن مسئولية تحديد كمية المخزون تقع على عميل المراجعة) .

وفى سبيل ذلك يجب أن يلاحظ المراجع عملية الجرد السنوى التى يقوم بها العميل للتحقق من وجود المخزون بكميات صحيحة .

شكل بيانى رقم (١٧/٥)
اختبارات التحقق الاساسية للمخزون

هدف المراجعة	الاجـــــراءات
- الوجود والشمول	١ - ملاحظة المخزون
- الوجود والشمول والحقوق	٢ - المصادقة على أرصدة المخزون لدى الغير .
- التقويـــــم	٣ - الحصول على سجلات المخزون النهائيـة والتى تم تسعيرها . أ) التحقق من صحة المجاميع . ب) اختبار أسعار الوحدة . جـ) الاتفاق على أرصدة المخزون بالاســتاذ العام .
- الوجود أو الحدوث والشمول والحقوق	٤ - اختبار استقلال الفترة المالية ، ومـدى الاتساق مع الاختبارات التى تم اجراوءها على المبيعات وحسابات المدينين بالاضافة الى المشتريات وحسابات المدينين .
- الوجود أو الحدوث والشمول والتقويم	٥ - اجراء الفحص التحليلى .
- العرض والافصاح	٦ - مراجعة القوائم المالية لتحديد ما اذا كان أ) قد تم تبويب ووصف أرصدة المخزون وتكلفة المبيعات بشكل صحيح أم لا . ب) الافصاحات تعتبر كافية أم لا .

الملاحظـــة : Observation

يجب أن يتواجد المراجع أثناء عملية الجرد السنوى للمخزن لملاحظـــة موظفى العميل ، وكذلك عمل بعض اختبارات عد المخزون حتى يستطيع ابـــداء رأى غير متحفظ على القوائم المالية ، ويقوم المراجع غالبا بمتابعة تفاصيل الكمية التى اختبر عددها حتى جداول المخزون النهائية ، للتأكد من وجود تلك الكمية ضمن كمية المخزون بالجداول ، يوضح الشكل البيانى رقم (١٨/٥) استقصـاءات ملاحظة اجراءات المخزون والتى تعتبر قائمة مراجعة للتحقق من شمول عمليـــة الجرد ، وأساس اعداد مذكرة ملاحظة الجرد ٠

تبدأ غالبا عملية ملاحظة الجرد بفحص تعليمات خطوات عمل الجرد الـــتى يصدرها العميل ، لاكتشاف أى نقاط ضعف ، والتى قد تسمح بعد نفـــــس المخزون أكثر من مرة واحدة ، أو اغفال عد البعض الاخر بالمرة ، ولتفـــادى هذه الاخطاء يجب أن يتأكد المراجع من استخدام بطاقات الجرد المرقمة مسبقـا ذات الجزئين ضمن اجراءات الجرد الفعلى ، حيث يتم المحاسبة عن عــــدد البطاقات المصدرة لموظفى الجرد مرة قبل البدء فى عد المخزون ، والمرة الثانية بعد الانتهاء من الجرد ، وعد الجزء الثانى من البطاقات والذى يستخدم لاعداد قائمة المخزون ٠

تهدف ملاحظة موظفى العميل خلال عملية الجرد الفعلى الى التأكد من التزامهم باتباع اجراءات الجرد الموضوعة وتقييم كفاءتهم فى تأدية العمل ، ويـلى ذلك أن يقوم المراجع بعمل عد اختبارى لبعض عناصر المخزون ومطابقته مـــع الكميات الواردة بقائمة المخزون التى أعدها موظفى الجرد ٠ ويهدف ذلك الاختبار أيضا الى التحقق من صحة نقل كمية المخزون من بطاقات الجرد المرقمة الـــى قوائم المخزون ٠

كما يجب مقارنة كمية الجرد الفعلى مع بيانات سجلات المخزون المستمر ٠ واذا اتضح للمراجع زيادة رصيد السجلات عن كمية الجرد الفعلى فعليه أن يوجه

انتباهه الى احتمال السهو عن اعداد مذكرة دائنة لمردودات المبيعات٠ واذاماحدث العكس فيحتمل أن يرجع ذلك الى الاغفال فى تسجيل تكلفة بعض السلع المبيعة أو سرقة المخزون ٠

وقد يحتفظ بعض العملاء بنظام مخزون فعال يغنى عن الحاجة الى عمل جرد فعلى على كافة المخزون ، وانما يقوموا دوريا باختبار صحة كميات بعض المخزون على أساس متعاقب فى عدد مختلف من المستودعات خلال العام المالى ٠ وفى هذه الاحوال يجب تواجد المراجع أثناء عمل ذلك الجرد الدورى وكذلك عمل اختبارات عد المخزون كما يراه ضروريا ٠

اجراءات بديلة للملاحظة : Alternative procedures

قد يكون من المستحيل أو غير عمليا أن يلاحظ المراجع الجرد الفعلى وعمل اختبارات عد المخزون فى تاريخ القوائم المالية ، ويبدو هذا الموقف بوضوح عندما يتم التعاقد على مهمة المراجعة بعد انتهاء العام المالى موضع العقد٠ وقد يكون فى استطاعة المراجع هنا التحقق من وجود مخزون آخر الفترة باستخدام أساليب بديلة لملاحظة الجرد السنوى ، اذا ماكان العميل يحتفظ بنظام جيد للمخزون المستمر ٠ ويجب تنفيذ هذه الاساليب البديلة فى أقرب وقت عقب انتهاء العام المالى تحت المراجعة ، كما يجب أن تشتمل على :

١ — فحص تعليمات اجراءات الجرد التى أعدها العميل ٠

٢ — الاستفسار من العميل حول الطريقة التى تم بها عمل الجرد ٠

٣ — فحص سجلات الجرد الفعلى والتأكد من اتباع الاجراءات السليمة وأنه قد تم عمل التسويات اللازمة لمطابقة أرصدة المخزون ٠

٤ — اختبار عد بعض عناصر المخزون ، وتتبع تحركات المخزون خلفيا من خلال دفاتر نظام المخزون المستمر وقسائم الصرف وتقارير الاستلام ، ثم مطابقة نتائج هذا الاختبار مع أرصدة دفاتر المخزون المستمر فى تاريخ القوائم المالية٠

ويلاحظ هنا أن الاجراءات البديلة لملاحظة عمليات الجرد الفعلي تتطلب كثيرا من الجهد والوقت يفوق مجرد ملاحظة واختبار عد المخزون أثناء عمليات الجرد ، وخاصة كلما طالت الفترة بين تاريخ القوام المالية وتاريخ عمل الاجراءات البديلة . ولذلك غالبا مايكتفي المراجع (نظرا لارتفاع تكلفة هذه الاجراءات) باصدار " تقرير متحفظ النطاق "

كما أن هناك حالات يحاول فيها العميل منع المراجع من ملاحظة عمليات الجرد الفعلي للمخزون وذلك بوضع العراقيل أمام أداء المراجع لمهمته ، مما يؤدي الى امتناع المراجع من ابداء رأى غير متحفظ ، خاصة اذا كانت قيمة المخزون كبيرة نسبيا . ويجب ، فى أغلب الاحوال ، أن يقيم المراجع أسباب عدم ابداء الرأى حول القوائم المالية على ضوء مدى أهمية المخزون بالقوائم المالية

أما اذا كانت المنشأة تحتفظ بالمخزون أو جزء منه فى مستودعات عامة تمتلكها وتديرها مؤسسات اخرى ، وأن قيمة هذا المخزون لا يمثل عنصرا هاما فى القوائم المالية ، فلا داعى هنا لملاحظة المراجع الجرد الفعلى لذلك المخزون أما اذا كان ذلك المخزون بالمستودعات العامة يمثل نسبة ملموسة من أصول العميل فيجب على المراجع أن يقوم بعمل الاجراءات البديلة لملاحظة الجرد والتى تتضمن عمل اختبارات عد المخزون . كما يجب أن يطابق المراجع ارصدة المخزون التى قام بحسابها مع تلك الارصدة الموجودة بسجلات المستودعات العامة لتسوية أى فروق . أما بالنسبة للمخزون الموجود بمستودعات العميل المنتشرة فى مواقع متعددة فيجب أن يقوم المراجع بنفسه بزيارة هذه المواقع وملاحظة عمليات الجرد أو توكيل مراجع آخر بهذه المهمة نيابة عنه ، وذلك نظرا لان هذه المستودعات تخضع مباشرة لاشراف الشركة وليس لها صفة الاستقلالية كتلك التى تتصف بها المستودعات العامة التى تمتلكها مواسسات أخرى .

وعند مراجعة عميل ما لاول مرة ولم يسبق للمراجع ملاحظة جرد المخزون خلال العام السالف للعام تحت المراجعة ، فقد لايكون المراجع متأكدا من أرصدة مخزون أول الفترة . وحيث أن رصيد أول الفترة يوثر على

كل من قائمة الدخل وقائمة التغير فى المركز المالى ، فانه يمكن للمراجع الامتناع عن ابداء رأيه بخصوص هاتين القائمتين ، مع ابداء رأى غير متحفظ بقائمة المركز المالى آخر الفترة ، نظرا لانه قد تحقق من صحة رصيد المخزون آخر الفترة • وبالرغم من ذلك قد يستطيع المراجع ابداء رأيه على كافة القوائم المالية اذا احتفظ العميل بنظام جيد للمخزون المستمر يستخدم تحت ظروف رقابة داخلية فعالة •

التحقق من صحة التقويم : Valuation

تبدأ خطوات التحقق من صحة قيمة المخزون بفحص اجراءات التقويم التى يتبعها العميل للتأكد مما اذا كانت هذه الاجراءات تؤدى الى تقويم المخزون طبقا لافتراضات تدفق التكلفة المتعارف عليها ، أو التكلفة أو السوق السوق أيهما أقل ، ويفضل المحاسبون استخدام الطريقة الثانية (التكلفة أو السوق أيهما أقل) نظرا لانها أكثر تحفظا من باقى طرق تقويم المخزون المعروفة •

الفحص المستندي : Inspection and vouching

بعد التحقق من اتباع طرق التقويم المطابقة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، يقوم المراجع بفحص قيمة بعض عناصر المخزون (على أساس اختبارى) حتى يتأكد من سلامة تطبيق طريقة تقويم المخزون التى يتبعها العميل •ويجب أن تتضمن تكلفة المخزون سعر الشراء ناقصا الخصم النقدى الفعلى • ويتحقق المراجع من صحة الخصم النقدى من خلال مطابقة المدفوعات النقدية للموردين مع فواتير كل عملية شراء • وللتحقق من صحة تكلفة المخزون يقوم المراجع بفحص مستندى للاسعار مع فاتورة المورد •

كما يجب بمقارنة التكلفة الاصلية مع القيمة السوقية(التكلفة الاحلالية) لهذا المخزون تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر • واذا ماكان مقدار الانخفاض فى القيمة السوقية عن التكلفة كبيرا ، فعلى المراجع أن يحسب القيمة الاقل ،

شكل بيانى رقم (١٨/٥)
استقصاء مراقبة المخزون
١٩٩٢/١٢/٣١

اسم العميل : -------------
الموقـــع : --------------
تاريخ الجرد : --------------

الاسئلة	الاجابة
١ ـ هل أصدرت الشركة تعليمات مطبوعة باجــراءات الجرد ؟	نعم
٢ ـ اذا كانت الاجابة بنعم ، هل توجد صورة فى ملفاتنا ؟	نعم
٣ ـ هل أغلقت الشركة أبوابها وقت عمليات الجرد ؟	نعم
٤ ـ اذا كانت الاجابة بلا ، هل كان هناك رقابة على ادخال وصرف المخزون ؟	لا ينطبق
٥ ـ ماتاريخ وساعة الابتداء فى الجرد ؟	١٩٩٢/١٢/٣١ ٩ صباحا .
٦ ـ ما اسم المسئول عن الجرد بدون انقطاع ؟	مدير رقابة المخزون
٧ ـ هل كان المسئول موجودا خلال الجـــــرد بدون انقطاع ؟	نعـــم
٨ ـ ماتاريخ وساعة حضور المراجع لمراقبة الجرد ؟	١٠صباحا ـ حتى المساء
٩ ـ هل تم عد أو قياس كل عناصر المخزون ؟	نعـــم
١٠ـ بالنسبة لنظام الجرد المستمر :	
أ ـ هل عدلت أو ستعدل السجلات لتعكس فروق الجرد الفعلى ؟	نعـــم

ب — اذا كانت الاجابة بنعم ، هل طابقت عدك الاختبـارى مع السجلات ؟

جـ — هل التعديلات فى السجلات كبيرة ؟ — لا

١١— كيف يظهر المخزون المملوك للاخرين فى قوائـم الجرد ؟ — لا يوجد

١٢— كيف تم تمييز العناصر التالية :

— المخزون الراكـد — تم عده وتمييـزه بواسطة مدير رقابة المخزون ،واستبعاد كميته من كشـوف المخزون من قائمـة مستقلة .

— المخزون التـالف

— المخزون الزائد عن الحاجة

١٣— هل كان الجرد الفعلى :

أ — تحت اشراف جيد ؟ — نعم

ب — تحت رقابة مزدوجة بوجود موظف آخـر غير المختص بالمستودعات ؟ — نعم

جـ — على أساس بطاقات الجرد المسلسلة الارقام أو أى أساس آخر ؟ — نعم

د — هل قمت بعد بطاقات الجرد المستخدمـة والملغاة وغير المستخدمة ؟ — نعم

١٤— هل كان هناك آلات أو مهمات محملة على حسابات الممتلكات ضمن عناصر المخزون ؟ — لا

١٥— هل يتم المحاسبة عن البضائع بالطريق ؟ — لا يوجد

١٦— هل كانت المستودعات منظمة بشكل جيد ، وكـان المخزون غير معرضا لتلف الاحوال الجوية ؟ — نعم

١٧— هل ترى فى رأيك أنه قد تم جرد المخزون بشكل جيد ؟ — نعم
واذا كانت اجابتك بالنفى وضح الاسباب ؟

١٨ـ هل سنتسلم صورة من قوائم الجرد ؟ وهـــل هى مرفقة ؟ — نعـــم

١٩ـ احصل على رقم آخر تقـرير استلام لاختبار صحة انتهاء الفترة المالية .

٢٠ـ احصل على رقم آخر اذن شحن أو فاتورة لاختبار صحة انتهاء الفترة المالية .

٢١ـ اذا كان الجرد الفعلى فى آخر يوم من أيـــــام السنة المالية ، يجب عمل الاجراءات التالية :

أ ـ ما رقم آخر شيك أصدر ؟ — لايوجد

ب ـ عد النقدية بالخزينة مشتملة على الشيكات تحت الايداع . — لا يوجد

جـ ـ افحص الاستثمارات فى الاوراق المالية . — لايوج

د ـ ارسل بالبريد كافة المصادقات اللازمة . — لايوجد

٢٢ـ راقب الجرد الفعلى للمخزون الموجود بمستودعات الاخرين ، أو احصل على مصادقات من هـــذه الجهات .

٢٣ـ ملاحظات أخـــرى .

حيث يتطلب الامر ضرورة الحصول على أسعار ومصروفات البيع وتكلفة اتمام تصنيع الانتاج تحت التشغيل وهامش الربح العادى · وتستخدم كل هذه المعلومات لحساب الحدين الاقصى والادنى فى تحديد قيمة المخزون على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل ·

وللتحقق من صحة تقويم مخزون الانتاج التام والانتاج تحت التشغيل يجب أن يفحص المراجع سجلات نظام التكاليف ، ويتضمن ذلك قوائم تكاليف الاوامر الانتاجية وتقارير التكاليف فى نظام المراحل وبطاقات التكاليف المعيارية ، (اذا كانت المنشأة تقوم المخزون بتكلفته المعيارية) كما يجب التحقق من صحة اجراءات تحديد تكلفة الوحدة من المواد والاجور والمصروفات الصناعية غير المباشرة فى ظل نظام التكاليف التاريخية · أما فى ظل نظام التكاليف المعيارية فيجب تحليل واعادة حساب الانحرافات · ويهدف المراجع من وراء هذه الفحوص الى التحقق من صحة تحميل التكاليف على كل من الانتاج التام والانتاج تحت التشغيل للسلع المبيعة ، مع مراعاة أن لا تختلف تكاليف هذه العناصر بقدر كبير عن قيمتها المحسوبة على أساس طريقة التكاليف الاجمالية التى نصت عليها المبادىء المحاسبية المتعارف عليها ·

ويجب اجراء فحص مستندى ليس فقط لاسعار شراء البضائع فى متاجر التجزئة بل كذلك أسعار التجزئة (أسعار البيع) ، والذى يتم من خلال فحص قوائم الاسعار الحديثة التى تستخدمها المؤسسة فى تحديد أسعار بيع البضائع · كما يجب فحص الاضافات والتخفيضات فى مقدار هامش الربح Mark ups and mark downs مستنديا مع قرارات الادارة بشأن تعديل أسعار البيع · وأخيرا يجب على المراجع اعادة حساب قيمة المخزون الذى حددته الشركة باستخدام طريقة أسعار التجزئة Retail inventory method.

يجب كذلك أن يعتنى المراجع ، خلال ملاحظته لعملية الجرد الفعلى ، بالمخزون التالف أو الراكد أو بطىء الحركة ، والذى غالبا

مايكتشف أمره من خلال فحص سجلات المخزون المستمر • وتستخدم معاينـــة الصفات لتقدير نسبة المخزون بطىء الحركة والتى يجب أن تخفض بها قيمـــة أرصدة المخزون بعد تقدير قيمة الخسائر الممكنة عند التخلص من هذا المخزون •

بعض الاجراءات العامة للفحص : Some general checks

يوجد هناك بعض الاجراءات العامة للفحص يعتبرها المراجع ذات أهمية عالية فى تحديد ما اذا كانت قيمة المخزون محددة طبقا للمبادىء المحاســـبية المتعارف عليها ، وهى :

(١) حساب نسبة هامش الربح المحققة خلال الفترة تحت المراجعة ومقارنتها مع النسب المحققة خلال الاعوام السالفة •

(٢) حساب معدل دوران المخزون لتحديد ما اذا كان المخزون يتضمـــــن عناصر بطيئة الحركة أو متقادمة والتى كان يجب استبعادها من رصيـــد المخزون فى القوائم المالية • فان الانخفاض الملحوظ فى معــــدل دوران المخزون يكون دليلا على وجود عناصر متقادمة أو بطيئة الحركة•

(٣) الحصول على خطاب اقرار الادارة بشأن المخزون والذى يجب أن ينص على أنه تم تقويم المخزون على أساس المبادىء المحاسبية المتعـــارف عليها ، وأنه قد أخذ فى الاعتبار قيمة عناصر المخزون الراكـــــدة أو بطيئة الحركة • كما يجب أن يشتمل هذا الخطاب على اقرار مـــــن الادارة بأن أرصدة المخزون لا تتضمن قيمة بضاعة الامانة التى تحتفظ بها المنشــــأة لحساب أطراف خارجية •

(٤) اعادة حساب اجمالى وقيم قوائم جرد المخزون مع فحص هذه القوائـــم لاكتشاف أى عناصر غير عادية • كما يجب تتبع قيود تسوية الفـــرق بين أرصدة دفاتر المخزون المستمر واجمالى قوائم الجرد الفعلى فـــى حسابات المخزون بالاستاذ العام •

التحقق من الملكيـة : Ownership

يتطلب التحقق من ملكية المخزون أن يقوم المراجع بفحص مستندات شراء عناصره المختلفة والتى تشتمل على أوامر الشراء وتقارير الاستلام وفواتير الموردين • ويساهم ترتيب هذه المستندات بشكل منظم لكل بند من بنود المخزون الموجود لدى العميل فى تحقق المراجع من الملكية هذا المخزون • كما يجب تذكر ان هذا الفحص المستندى يمثل كذلك اجراء نافعا للتحقق من صحة تقويم المخزون •

أما بالنسبة لبضاعة الامانة التى يحتفظ بها العميل لحساب الغير فيجب على المراجع أن يستفسر عنها كما يجب أن يشتمل خطاب اقرار الادارة مايفيد باستبعاد هذه البضاعة من رصيد المخزون • وعلى المراجع أن يفحص قوائم الجرد الفعلى للتأكد من عدم دخول هذه البضائع ضمن رصيد المخزون •

التحقق من استقلالية الفترة المالية : Cutoff

تحدث معظم أخطاء تسجيل عمليات شراء واستلام البضائع وصرفها من المستودعات ، فى دفاتر فترة مالية مخالفة للفترة التى حدثت فيها هذه العمليات ، بالقرب من بداية أو نهاية الفترة • وللتأكد من صحة الفترة المالية التى سجلت فيها عمليات المخزون ، فانه يجب على المراجع أن يفحص كافة مستندات كل من عمليات الشراء والبيع التى عقدت بالقرب من نهاية الفترة المالية تحت المراجعة وخلال الايام الاولى من بداية الفترة التالية ، والتحقق من أن للعميل حق ملكية هذه الاصول فى تاريخ القوائم المالية • وفى العادة تسجل المشتريات بسجلات المشترى وقت انتقال ملكية البضائع المشتراه، والتى غالبا تحددها نقطة تسليم البضائع المتفق عليها فى الشراء ، ولكن يوجد هناك استثناءات لهذا العرف • فمثلا تنقل ملكية البضائع المنتجة بناء على طلب المشترى عند الانتهاء من انتاجها • ومن الناحية العملية قد تتبع المؤسسة مبدأ اضافة هذه المشتريات الى رصيد المخزون عند استلامها فى

مستودعات الاستلام • وقد يكون هذا الاجراء مقبولا اذا اتبعته المنشأة بثبات خلال الاعوام ولم ينتج عنه تقلبات ملموسة فى قيم القوائم المالية عبر السنوات •

وكما سبق الاشارة فانه يجب التحقق من الفترة المالية التى شحنت خلالها البضائع الى العملاء للتأكد من صحة تسجيل تكلفتها ضمن حساب تكلفة السلع المبيعة خلال الفترة • وبالمثل يقوم المراجع بفحص مستندات العمليات التى حدثت بالقرب من نهاية الفترة تحت المراجعة وبداية الفترة التالية لها مع التركيز على فحص تواريخ قسائم الشحن وشروط التسليم حتى يمكن تحديد التاريخ الواجب فيه نقل تكلفة المبيعات من حساب المخزون الى حساب تكلفة المبيعات • فيجب اختيار بعض عناصر يومية المبيعات التى حدثت قبل وفى تاريخ القوائم المالية ، وفحص مستندات شحن كل عملية على حدة للتأكد من أنه قد تم فعلا شحن هذه المبيعات خلال الفترة وليس فى تاريخ يعقب تاريخ القوائم المالية •

كما يجب على المراجع أن يتأكد من اثبات تكلفة البضاعة بالطريق ، والتى تم شرائها بشروط التسليم فى مواقع البائع ، ضمن أرصدة مخزون الفترة تحت المراجعة •

التأكد من سلامة العرض والافصاح بالتقارير المالية :

Statement presentation and disclosures.

ان التحقق من سلامة العرض بالقوائم المالية انما يهدف الى التأكد من اتباع متطلبات مبادىء الافصاح الخاصة بالمخزون ، وفى سبيل ذلك يجب على المراجع أن يستفسر من العميل عن ما اذا كان بعض المخزون مرهونا كضمان لاى قروض للغير ، وعليه أن يتحقق من الافصاح فى التقارير المالية عن أى ضمانات برهن المخزون • كما يجب الافصاح عن الطرق المتبعة للتقويم وكذلك الفصل بين مخزون المواد الاولية والانتاج تحت التشغيل والانتاج التام فى قائمة المركز المالى للشركات الصناعية • ويجب أن يتضمن خطاب اقرار الادارة تحديدا لطرق تقويم المخزون والضمانات برهن المخزون أو جزء منه •

وللتحقق من معقولية رصيد المخزون ، يقوم المراجع بعمل فحص تحليلى للنسب الهامة الخاصة بالمخزون بالقوائم المالية ، والاستفسار عن أسباب أى تقلبات جوهرية فى هذه النسب كما سيتضح من اجراء الفحص التحليلى لارصدة المخزون على النحو التالى :

اجراءات الفحص التحليلى لارصدة المخزون والحسابات المرتبطة :

Perform analytical review.

يقوم المراجع باستخدام اجراءات الفحص التحليلى (على سبيل المثال مقارنة العلاقات بين المخزون والحسابات الاخرى لتقرير الشمول أو لتحديد ما اذا كانت الاستنتاجات المستخلصة من اختبارات التحقق الاساسية للتفاصيل تعتبر معقولة أم لا ٠ فعلى سبيل المثال فان اجراء اختبارات تسعير المخزون يمكن أن تشير الى أن مخزون العميل قد تم تسعيره بدقة أم لا ٠

لاجراء الفحص التحليلى على المخزون يمكن للمراجع أن يستخدم أيا من الاختبارات التحليلية التالية :

- مقارنة تكلفة البضاعة المباعة مقسومة على متوسط قيمة المخزون (أو بعبارة اخرى معدل دوران المخزون) للسنة الحالية مع السنوات السابقة ، حيث يشير ذلك الاختبار الى ما اذا كان معدل الدوران المنخفض يشير الى وجود مخزون متقادم أو اصناف من المخزون بطيئة الحركة ٠

- مقارنة عدد أيام مبيعات المخزون فى السنة الحالية مع مثيلتها فى السنوات السابقة (مرة أخرى اختبار معدل دوران المخزون) ٠

- مقارنة نسبة مجمل الربح فى السنة الحالية مع مثيلها فى السنوات السابقة ، من ثم اختبار ما اذا كان قد تم تدنية المخزون أو المغالاة فى تحديد قيمته ٠

- مقارنة التكاليف الصناعية المحملة للسنة الحالية مع مثيلتها من السنوات السابقة ، من ثم يتم تحديد ما اذا كان هناك تدنية او مغالاة فى تكاليف الوحدة ٠

فاذا ماكشفت الاختبارات المتقدمة للفحص التحليلى عن وجود علاقات غير عادية ، يمكن للمراجع أن يقوم بعمل استفسارات واستعلامات من الادارة،وبعد ذلك يقوم بتصميم اختبارات تحقق تفصيلية اضافية أو يقوم بزيادة حجم العينة اذا كان الامر ضروريا ٠

٢/٣/٥ اختبارات التحقق الاساسية للاصول الثابتة :

Substantive test of plant assets.

معظم العملاء يكون لديهم فقط عدد محدود من العمليات المتعلقة بالاصول الثابتة خلال كل فترة مالية ، ولهذا فان المراجع بعد المراجعة المبدئية (والتى ستنصب على التحقق من الوجود والملكية والتقويم والدورية والعرض العادل) سيكون مهتما أساسا بالتحقق من عمليات الشراء والتخلص التى تمت خلال الفترة ومراجعتها ، كما أن أدلة الاثبات المرتبطة بتلك العمليات سيتم تضمينها بأوراق المراجعة ، ويوضح الشكل البيانى رقم(٥/١٩) أن المراجع يجب أن يبدأ الاختبارات الاساسية للاصول الثابتة بمطابقة القيم الظاهرة بالميزانية مع البيانات الموجودة بالسجلات المحاسبية ، كما أنه يتم تتبع تلك القيم الى دفتر الاستاذ ، كما يتم اعادة حساب أرصدة دفتر الاستاذ، بالاضافة الى مطابقة أرصدة دفتر الاستاذ المساعد للاصول الثابتة مع حسابات المراقبة المقابلة بالاستاذ العام ٠

وغنى عن القول فأن أرصدة الاصول الثابتة هى أقل الارصدة تعرضا للمخالفات مقارنة بالاصول الاخرى مثل النقدية ، الاستثمارات المالية أو بعض أنواع المخزون ، ونتيجة لذلك فان المراجعون غالبا مايهتمون بدراسة أهداف عملية المراجعة فى نهاية السنة المحاسبية (وليست قبل ذلك ـ المراجعة المرحلية) وذلك أثناء دراسة نظام الرقابة الداخلية المرتبط ، على سبيل المثال يقوم المراجع بدراسة هدف الوجود عند فحص الاصول الثابتة ماديا بالارتباط مع اختبارات الالتزام بنظم الرقابة على السجلات ٠ لذلك فانه يتم اجراء بعض اختبارات التحقق مرحليا ، ويتم أداء اختبارات اضافية أو القيام بالمتابعة فى نهاية السنة المحاسبية ٠ يوضح الشكل البيانى رقم(٥/٢٠) برنامج اختبارات التحقق الاساسية للاصول الثابتة فى نهاية السنة ٠

شكل بيانى رقم (١٩/٥)

الاختبارات الاساسية للاصول الثابتة

شكل بيانى رقم (٥/٢٠)
اختبارات التحقق من الاصول الثابتة والاهلاكات

هدف المراجعة	الاجـــراءات
- التقويـم	١ - التحقق من الدقة الحسابية للاصول الثابتة المسجلة : أ) الحصول على جدول موجز للسجلات التفصيلية للاصول الثابتة فى نهايـة السنة ،والتحقق من صحة التجميع فى ذلك الجدول . ب) مطابقة اجمالى الاصول الثابتة فـــى الجدول مع الاستاذ العام . جـ) اختيار عينة عشوائية من الاصـــول الثابتة من الجدول وتتبعها حتـــى السجلات التفصيلية للاصول الثابتة.
- الوجود أو الحدوث والشمول والحقـــوق والتقويم .	٢ - اختبار عمليات الشراء التصرف فى الاصـول الثابتة : أ) فحص المستندات المؤيدة والتتبـــع حتى القيود فى السجلات المحاسبية. ب) ملاحظة الاضافات (عن طريـــق الفحص العادى) .
- الوجود/الحـــدوث الشمول والحقوق والشمول	٣ - اختبار استقلال الفترات المالية لتحديـد ما اذا كانت عمليات الاضافة أو التصـرف فى الاصول الثابتة قد تم تسجيلها فـــى الفترة المحاسبية الملائمة أم لا .

هدف المراجعة	الاجـــراءات
- التقويـم	٤ - التحقق من الدقة الحسابية لمصروف الاهلاك: أ) الحصول على جداول ملخصة لمصروف الاهلاك لكل نوع من أنواع الاصول عن طريق موظفى الحسابات والقيـام بالتحقق من صحة مجاميع تـــلك الكشوف ٠ ب) تتبع اجماليات الكشوف حتى الاجماليات فى الاستاذ العام ٠ جـ) اختبار عينة من الاصول الثابتـــة عشوائيا من الجداول الملخصة واعادة العمليات الحسابية لمصروف الاهلاك٠
- الوجود أو الحدوث التقويم والشمـول	٥ - اعداد اجراءات الفحص التحليلى ٠
- العرض والافصاح	٦ - مراجعة القوائم المالية لتحديد ماذا كانت: أ) الاصول الثابتة ، الاهلاكات المتجمعة ومصروف الاهلاك قد تم وصفها وعرضها بشكل صحيح أم لا ٠ ب) الافصاحات تعتبر كافية ام لا ٠

التحقق من الوجود : Verification of existence

بعد مطابقة القيم الظاهرة بالميزانية مع السجلات المحاسبية ، فان المراجع يبدأ فى التحقق من وجود الاصول الثابتة ، ولتحقيق هذا فانه يجب الاهتمام أساسا بفحص سجلات الاصول الثابتة المشتراة من دفاتر أستاذ مساعد الاصول الثابتة ، واثبات مفرداتها (على أساس الموقع ان أمكن) ، تمهيدا للتحقق من وجود الاصول على الطبيعة ، وبالطبع فان كافة الاصول الثابتة الهامة يعين لها عادة رقم معين عند شرائها ، وهذا الرقم يجب أن يسجل بالسجلات المحاسبية وأن يطبع على الالة ، وبحيث يمكن التعرف عليها بسهولة وبدقة .

كما أن المراجع يمكنه أيضا خلال زيارته للمصانع أثناء الجرد الفعلى للمخزون أن يختار عينة من الاصول الثابتة ويتتبعها الى الاستاذ المساعد للتحقق من انها مسجلة بشكل صحيح .

التحقق من الملكية : Verification of ownership

ان التحقق من الملكية يعد أمرا هاما عند مراجعة الاصول الثابتة ، كما أن هذا التحقق من الملكية صار أكثر أهمية فى السنوات القليلة الماضية ، بسبب التوسع فى استخدام الاصول المؤجرة ، وللتحقق من الملكية فان المراجع يجب أن يبدأ بفحص مستندات عمليات حيازة الاصول والتخلص منها خلال السنة ، كما أنه يجب أن يستفسر عن الحجوزات والرهونات الممكنة على الاصول ، أكثر من هذا فان السجلات المحاسبية يجب أن تفحص لاستبيان مصروفات الايجار التى تكون دليلا على أن الاصل مؤجرا وليس مملوكا ، وعند مراجعة الاراضى فان المراجع قد يرغب فى الاطلاع على السجلات الرسمية أو سجلات الضرائب للتحقق من ملكيتها ، كما أن المراجع يجب أن يفحص أيضا بوالص التأمين ، ذلك لانه من المتوقع أن الاصول المملوكة سيكون مؤمنا عليها .

ويلاحظ أن المنشآت قد درجت فى السنوات الاخيرة على استخـــدام الاصول الثابتة المؤجرة بعقود ايجار طويلة الاجل - وطبقا لنشرة مجـــلس معايير المحاسبة المالية (FASB) رقم (١٣) فان هذه العقود - التـــى تمثل فى جوهرها شراء بالتقسيط - يجب أن يعترف بها على أنها شـــراء أصول ثابتة ، كما أن الالتزامات المرتبطة بها يجب أن تظهر بقائمـــة المركز المالى ، ومن ثم فلو فرض أن العميل يستخدم هذه الاصول المؤجرة فانـــه يكون من الاهمية بمكان ضرورة فحص المراجع لعقود استئجارها وتحليلها لتحديد ما اذا كان يجب الاعتراف بها كأصول ثابتة أو عقود ايجار تشغيلية ٠

التحقق من استقلال الفترة المالية : Verification of cutoff

يعد التحقق من استقلال الفترة المالية أقل أهمية عند مراجعـــــة عمليات الاصل الثابت عنه عن مراجعة عمليات الاصل المتداول ، الا أن عـدم استقلال الفترات المالية بشكل ملائم فيما يتعلق بعمليات النقدية والاصـــول الثابتة يمكن أن يؤدى الى تحريف عرض كل من الاصول الثابتة أو المتداولة ، كما أن عمليات الاصل الثابت التى يترتب عليها ديون طويلة الاجل - يمكن أن تؤدى الى تحريف عرض كل من الاصول الثابتة والخصوم غير المتداولة ، واذا ما سجلت فى فترة خاطئة - بالاضافة الى تسجيل الاهلاك بطريقـــة غـــير صحيحة وربما قد يحذف من سجلات المنشأة بالنسبة لاصول مستندات عمليـــة حيازة الاصول الثابتة والتخلص منها التى تقع فى نهاية الفترة المالية وذلـــك للتحقق من أنها قد سجلت فى الفترة المالية المناسبة والصحيحة ، كمـــا أن الاستهلاك يجب أن يعاد حسابه والتأكد من أنه قد سجل فى الفترة الماليـــة الصحيحة ٠

وحيث أن عمليات حيازة الاصول الثابتة ترتبط بدورة النفقـــات والمدفوعات بينما تتعلق عمليات التخلص من الاصول الثابتة بدورة الايـــرادات والمتحصلات ، ومن هنا فان اجراءات اختبارات استقلال الفترات المالية للاصول الثابتة تتم بالارتباط باختبارات الاستقلالية المرتبطة بالمشتريات وحســـابات الدائنين بالاضافة الى المبيعات وحسابات المدينين ٠

التحقق من التقويم : Verification of valuation

ان هدف التقويم يعد هدفا هاما أيضا عند مراجعة الاصول الثابتة ، ولتحقيق هذا الهدف فان المراجع يجب أن يهتم أساسا بفحص المستندات المؤيدة لحيازة الاصول الثابتة والتخلص منها ، وفى حالة الاصول القابلة للاستهلاك فان هدف التقويم يتطلب فحص أساس التقويم واعادة حساب مصروف الاستهلاك أو الاستنزاف .

وعند فحص مستندات حيازة الاصول الثابتة فانه يكون من المهم التحقق من أن هذه الاصول سجلت بالتكلفة ، كما أنه عند التحقق من تقويم عقود الاستئجار الرأسمالية فانه يجب أن يراعى أن التكلفة هى القيمة الحالية لمدفوعات الايجار ، ونظرا لان هذا الاجراء يتطلب استخدام معدل فائدة معين ، فان المراجع يجب أيضا أن يقيم هذا المعدل .

ان المراجع يجب أن يكون حذرا بالنسبة لتلك العناصر التى يتم تضمينها للاصول فى حين كان يجب تضمينها فى مصاريف الاصلاح والصيانة ، فالمراجع يجب أن يفحص المستندات ويعيد حساب القيم الدائنة والمدينة بقيد التخلص من الاصول ، كما أن من الاهمية بمكان أن يستفسر عن امكانية وجود عمليات تخلص للاصول غير مسجلة ، خاصة اذا ماكان نظام الرقابة يسمح باتمام عملية التخلص دون قيد فى السجلات المحاسبية ، وهذا يمكن أن يقع — على سبيل المثال — اذا ما كان العميل لايشترط الموافقة المناسبة على هذا التخلص قبل حدوثه ، وبالطبع فان المراجع قد يكتشف هذا التخلص من المعدات عن طريق مراجعة مصاريف الاستهلاك وتحليل الجانب المدين لحساب مجمع الاستهلاك ، وأيضا فحص مصاريف التأمين كما أنه يمكن أيضا اكتشاف عمليات التخلص غير المسجلة عن طريق مراجعة ملفات ضرائب الممتلكات ، والفحص الانتقادى لعمليات اضافة الاصول الثابتة ، وذلك كمحاولة لتحديد ما اذا كان الاصل الذى تم التخلص منه قد استبدل بغيره . كما أن المراجع عند فحص التقويم يجب أن يكون لديه قناعة بأن العميل قد ميز بشكل مناسب بين الاصول والمصاريف عند المحاسبة على عمليات الاصول الثابتة ، فحسابات

الصيانة والاصلاح تتضمن الانفاق المتعلق بالاصول الثابتة ، ولهذا فانه يكون من الاهمية بمكان ضرورة فحص المراجع للعقود الجوهرية بهذه الحسابات ومراجعتها مستنديا ، لغرض اكتشاف تلك العناصر الواجب رسملتها لا تحميلها على مصاريف الاصلاح والصيانة ، ولاتمام هذا الفحص فان المراجع يجب أيضا أن يحصل على دليل يدعم رصيد حسابات مصاريف الاصلاح والصيانة ، كما أن أوامر عمل التشييدات المصدرة خلال العام يجب أن تفحص لاكتشاف الاخطاء الممكنة عند رسملة الانفاق ، أيضا يجب أن يهتم المراجع - عند فحص عمليات حيازة الاصل الثابت - بتحديد ما اذا كان يجب رسملة تكلفة هذه الاصول بدلا من تحميلها ضمن المصروفات الايرادية ، فضلا عن هذا ، فان المراجع يجب أن يكون مهتما ببرامج صيانة الاصول والتأكد من وجود مخصصات كافية لهذا الغرض من خلال المصانع واستفسارته من مدرائها .

التحقق من العرض المناسب : **Verification of appropriate statement presentation.**

ان العرض المناسب للاصول الثابتة بالقوائم المالية يتطلب ضرورة اظهار هذه الاصول فى قسم الاصول غير المتداولة بالميزانية ، وبتكلفة حيازتها ، وبحيث تقابل بمجمع الاستهلاك أو الاستنزاف ، أما الاصول المستهلكة فانه يجب أن تظهر بشكل منفصل بالميزانية ، هذا ولعله من المرغوب تضمين القوائم المالية - أيضا - ملاحظات عن طرق الاستهلاك الاستخدمة ، وبالتالى فان المراجع - ليحقق هدف العرض المناسب - يجب أن يفحص عناصر الاصول الثابتة ليتحقق من أن هذه العناصر قد عرضت بالميزانية بشكل مناسب .

التحقق من دقة الاصول الثابتة المسجلة والاهلاكات المرتبطة :

Verify accuracy of recorded plant assets and depreciation expense.

لاختبار الدقة الحسابية للاصول الثابتة واهلاكات ، يقوم المراجع بالحصول على جدول يتم اعداده عن طريق العميل - يقوم بتلخيص السجلات التفصيلية للاصول الثابتة ، على أن يتضمن ذلك الجدول رصد أول المدة ، وعمليات الاضافات أو التصرفات فى الاصول الثابتة ثم رصيد نهاية الفترة لكل نوع من أنواع الاصول كما هو موضح بالجدول الذى يظهر فى الشكل البيانى رقم (٢١/٥) .

يتم التحقق من دقة الجدول عن طريق التجميع للاعمدة والصفـــوف ومدى اتفاق الاجماليات مع حسابات المراقبة بالاستاذ العام ، ويتم تتبع تفاصيل الاصول المختارة بعد ذلك حتى السجلات التفصيلية ٠

بالاضافة لما سبق يجب على المراجع اختبار مصروفات الاهلاك فاذا قرر المراجع اجراء اختبارات تحقق اضافية لمصروف الاهلاك فى نهاية السنة ، فانه يتم الحصول على جدول الاهلاك لكل نوع من أنواع الاصول من مسئولى قســم المحاسبة ، ويتضمن هذا الجدول أرصدة الاهلاك المتجمعة فى أول المــدة ، مصروف الاهلاك الحالى ، الاهلاك المتجمع للاصول التى تم التخلص منهــا ، وأرصدة الاهلاك المتجمعة فى نـهاية المدة ، ويظهر ذلك الجدول فى الشكــل البيانى رقم (٥/٢١) ، يقوم المراجع باختبار الدقة الحسابية لذلك الجــدول عن طريق التجميع الرأسى والافقى ومدى اتفاق اجمالياته مع حسابات المراقبـــة بالاستاذ العام ، كما يجب اعادة العمليات الحسابية لمصروف الاهلاك لبعـــض عناصر الاول المختارة ٠

<u>اجراء الفحص التحليـــلى</u> : **Perform analytical procedures**

يقوم المراجع باستخدام اجراءات الفحص التحليلى لاختبار هدف الشمــول على سبيل المثال استخدام تحليل المؤشرات المالية وتحليل الاتجاهات بالاضافة الى مقارنة العلاقات بين حسابات الاصول الثابتة والاهلاكات والحسابات المرتبطة فقد يقوم المراجع باستخدام أيا من الاساليب التحليلية التالية :

أ — مقارنة تكاليف الاصلاحات والصيانة للسنة الحالية بمثيلتها فـــى السنوات السنوات ، ومن ثم يتم اختبار ماذا كانت المصروفات الكبيرة بشكل غير عادى تعتبر أصول رأسمالية أم لا ٠

ب — مقارنة تكاليف الاصلاحات والصيانة الخاصة بالسنة الحالية مـــع القيم المقدرة بالموازنة للتعرف على ما اذا كانت تشير الى أنها مصروفات رأسمالية أم لا ٠

جدول رقم ٥ /٢١

جدول الاصول الثابتة والاهلاكات المتجمعة

البيان	رصيد أول المدة	الاضافات	الاستبعادات	رصيد اخر المدة	تسويات	رصيد أخر المدة بعد التسويات
الاراضي	٢٥٧ر٦٥٠	١٥٢٠٠هـ		٢٧٢ر٨٥٠		٢٧٢ر٨٥٠ ب
المباني	٣٤٦١ر٥٢٠ج		٩٠٠٠٠هـ	٣٣٧١ر٥٢٠		٣٣٧١ر٥٢٠ب
الالات والمعدات	١٥٩٠ر٨٥٠ج	١٧٥٠٠٠هـ		١٧٦٥ر٨٥٠		١٧٦٥ر٨٥٠ب
الاثاث	٦٢١ر٤٢٠ ج			٦٢١ر٤٢٠	٣٧ر٤٠٠	٦٥٨ر٨٢٠ ب
السيارات	١٠٥ر٠٠٠ ج			١٠٥ر٠٠٠		١٠٥ر٠٠٠ ب
	٦٠٣٦ر٤٤٠ج	١٩٠ر٢٠٠ج	٩٠٠٠٠هـ	٦١٣٦ر٦٤٠ج	٣٧ر٤٠٠ج	٦١٧٤ر٠٤٠ ج
	(أ)	(أ)	(أ)	(أ)	(أ)	(أ)

الاهلاكات المتجمعة

البيان	رصيد أول المدة	المصروف	الاهلاك المتجمع	رصيد اخر المدة	تسويات	رصيد أخر المدة بعد التسويات
الاراضي	١٢٨ر٠٠٠ج	١٣ر٢٠٠د		١٤١ر٢٠٠		١٤١ر٢٠٠ ب
المباني	١٤٦١ر٠٠٠ج	١٣٨ر٠٠٠د	٤٨٠٠٠ و	١ر١٥٥١ر٨٥٠	٢٤ر٠٠٠د	١٥٧٥ر٨٥٠ب
الالات	٨٢٥ر٥٠٠ج	٨١ر٥٠٠ د		٩١٧ر٠٠٠		٩٠٧ر٠٠٠ ب
الاثاث	٢٤٢ر١٠٠ج	٢٦ر٥٠٠ د		٢٦٨ر٦٠٠		٢٦٨ر٦٠٠ ب
السيارات	٦٨ر٢٥٠ ج	١٣ر٢٠٠ د		٨١ر٤٥٠		٨١ر٤٥٠ ب
	٢ر٧٢٥ر٧٠٠	٢٧٢ر٤٠٠	٤٨ر٠٠٠	٢ر٩٥٠ر١٠٠	٢٤ر٠٠٠	٢ر٩٧٤ر١٠٠
	(أ)	(أ)	(أ)	(أ)	(أ)	(أ)

أ = تجميع الاعمدة　　ب = تجميع الصفوف　　ج = متفقة مع ارصدة أول المدة بالاستاذ العام والقوائم المالية

د = اعادة العمليات الحسابية لاختبار المعقولية　　هـ = متفقة مع ميزان المراجعة

جـ - مقارنة ناتج قسمة مصروف الاهلاك على اجمالى الاصول القابلة للاهلاك للسنة الحالية مع مثيله فى السنوات السابقة ، الامر الذى يمكن معه اختبار ما اذا كان لايوجد تحريف أو خطأ فى العمليات الحسابية للاصول القابلة للاهلاك أم لا ٠

وتجدر الاشارة فان البنود الشاذة أو غير العادية يجب أن يتم فحصها من المراجع عن طريق القيام بالاستفسارات والاستعلامات من الادارة وبعد ذلك يتم اجراء اختبارات التحقق اذا ما استلزم الامر ٠ فعلى سبيل المثال قد يقوم المراجع باعادة العملية الحسابية للاهلاك بشكل كامل ، اذا ما انخفض ناتج قسمة مصروف الاهلاك على الاصول المنتجة بشكل جوهرى بدون وجود انخفاض مناظر فى اجمالى الاصول المنتجة ٠

٥/٤ ملحق (١) نظم الرقابة الداخلية للمخزون (حالة عملية) :

بوجه عام توجد عديد من الاعتبارات التى ينبغى أخذها فى الحسبان عند تصميم نظم الرقابة المرتبطة بالمخزون هى :

(١) تسرى القواعد الواردة فى هذا النظام على المخازن الرئيسية والفرعية والتشوينات الموجودة بمواقع العمليات كما تنظم أحكام استلام الاصناف وتخزينها وتشوينها وحفظها وصرفها وتسجيل حركتها أولا بأول وكذلك اجراءات الارتجاع والجرد ٠

(٢) تعمل ادارة المخازن الى اختيار الاماكن المناسبة للتخزين سواء بالنسبة للمخازن المقفلة أو مخازن العمليات وتوفير الاحتياجات وتنبيه المسئولين عن تمويل المخازن بالاصناف والمهمات فى الوقت المناسب (عند وصول رصيد الاصناف الى حد الطلب) كما تعمل على تنظيم الاصناف وترتيبها بالشكل الذى يسهل استلام الاصناف وصرفها وضبط حركة الوارد والمنصرف بالطريقة التى تحفظ العهدة ولا تعرض أموال الشركة للتلف أو السرقة أو الضياع ٠

وفى سبيل هذا الهدف تستعمل الاستمارات والدفاتر طبقا للنماذج

المستخدمة وبما يحقق تسجيل حركة الوارد والمنصرف واجراء الجرد السنوى المفاجئ والجرد المستمر .

(٣) يراعى حفظ الاصناف فى أمكنة صالحة ومأمونة ومستوفاة للشروط اللازمة للتخزين لوقاية الاصناف من التلف ومتسعة بحيث يسهل ترتيب الاصناف ويراعى توفير الاضاءة الكافية وتوصيل المياه اذا لزم الامر بالنسبة للمخازن الرئيسية المقفلة أما بالنسبة للتخزين بالعمليات فيتم اتباع مايمكن من هذه القواعد طبقا لظروف وطبيعة الموقع .

(٤) توضع الاصناف فى المخازن بطريقة تلائم حالة العمل مع حفظ المستعمل منفصلا عن الجديد وتقسم الاصناف الى مجموعات متجانسة تسهيلا لحركة الاضافة والصرف ويراعى فصل المواد القابلة للاشتعال وتوفير أجهزة الاطفاء اللازمة وأن تزود المخازن بالارفف اللازمة لترتيب الاصناف ويراعى وضع بطاقات تحمل اسم كل صنف ورقمه بالفهرست والوارد والمنصرف والرصيد .

(٥) يراعى بالنسبة للمخازن المقفلة احكام القفل وسلامة الحوائط والاسقف و يراعى بالنسبة للتشوينات بمواقع العمليات أن يخصص جزء من الموقع فى مكان مناسب لهذه التشوينات وأن يراعى فى تخزينها قربها من مواقع التنفيذ وترتيبها وتصنيفها فى مجموعات متجانسة مع اتخاذ كافة اجراءات الحماية ضد العوامل الجوية وطبيعة ونوعية الاصناف المخزنية وحمايتها من الكسر أو الضياع أو الهلاك وذلك باتباع الاصول الفنية الصحيحة فى التخزين .

(٦) تتخذ الاجراءات اللازمة لتوفير الحراسة المستمرة على المخازن وكذا كافة العمليات ويتولى جهاز الامن بالشركة مسئولية الاشراف عليها .

(٧) تتخذ الاجراءات اللازمة للتأمين على مخازن الشركة والاصناف الموجودة بها ويضع رئيس مجلس الادارة التعليمات المنفذة لاحكام التأمين المذكور ضد جميع الاخطار .

(٨) تتولى ادارة المخازن اعداد سجل نوعى دائم لكافة الاصناف الرئيسية دائمة الحركة ويوضع عليها أرقام كودية تلتزم بها كافة مواقع العمل بالشركة .

(٩) تنقسم موجودات المخازن الى :

أ - مهمات المدنى (مستلزمات) :

١ - خامات رئيسية

٢ - خامات مساعدة

ب - مهمات التركيبات الميكانيكية .

ج - الاصول الثابتة :

١ - الاخشاب ب - القمط ج - العدد والالات وخلافه

د - مخازن المخلفات والكهنة .

كما تنقسم موجودات المخازن الى ثلاثة أنواع :

١ - مهمات مستديمة (عهدة شخصية) .

٢ - مهمات معدة للاستهلاك .

٣ - مهمات غير صالحة للاستعمال .

يتضمن ذلك الملحق عدة موضوعات يمكن تناولها على النحو التالى :

٥/٤/١ مسئولية من لهم علاقة بالمخازن وواجباتهم .

٥/٤/٢ الدفاتر والسجلات .

٥/٤/٣ تموين المخازن وحركة الاصناف .

٥/٤/٤ الصرف من المخازن .

٥/٤/٥ الجرد .

٥/٤/١ **مسئولية من لهم علاقة بالمخازن وواجباتهم :**

فيما يلى الاعتبارات والاجراءات التى يجب مراعاتها عند تحديد تلك المسئولية :

(١) مدير المخازن أو مراقب المخازن مسئول عن ادارة المخازن الرئيسية وفروع المخازن بجميع المواقع والاشراف عليها وتنفيذ أحكام هذا النظام فيها وتوفير كافة الاحتياجات اللازمة للمخازن مع طلب توفير احتياجاتهم الحالية والمستقبلية والتنبيه الى الشراء فى الوقت المناسب وضبط حركة الاصناف واستيفاء السجلات والاشتراك فى الجرد السنوى والجرد المستمر على الاصناف حتى لاتتعرض أموال الشركة للتلف أو السرقة أو الضياع.

(٢) مهندس العملية مسئول فيما يتعلق بأعمال المخازن من الاشراف على مخزن العملية وتنفيذ أحكام هذا النظام فيه وعن الاشراف على استلام وصرف الاصناف بالصرف لمهمات وأدوات مخزن العملية لاستعمال العملية وليس خارجها . وتوفير احتياجات العملية ومراعاة الاحتياجات الحالية والمستقبلية بالنسبة لها ومن الاشراف على استلام وصرف الاصناف ويصرح بالصرف لمهمات وأدوات مخزن العملية مع مراعاة أحكام المواد المرتبطة بهذه اللائحة على مهندس العملية اخطار مدير عام التنفيذ المختص ... الخ . وعليه مراقبة التشوينات والمواد الموجودة بالعملية أول بأول وملاحظة أى نقص يطرأ عليها ويعتبر مسئولا اذا لم يبلغ عن النقص فى الوقت المناسب وعليه أن يبلغ عن المهمات التى يشك فى نقصها لاجراء جرد سريع .
وعلى مهندس العملية اخطار مدير الشئون الفنية المختص كتابة عن كل صنف من أصناف ومهمات العملية فور وصوله الى حد الطلب ليقوم باخطار المشتريات لاتخاذ اللازم نحو الشراء اذا لم يكن الصنف متوفرا فى مخازن الشركة او العمليات الاخرى مادامت العملية فى حاجة الى هذا الصنف .

(٣) يجب أن يخصص لكل مخزن أمين مخزن مؤهل من العمالة الدائمة ويجوز أن يكون أمين مخزن واحد لاكثر من مخزن مقفل وبشرط وجودها بمكان واحد .

واجبات ومسئوليات أمناء المخازن :

(٤) أمين المخزن مسئول عن الاصناف التى فى عهده من ناحية حفظها والاعتناء بها وصحة وزنها وعددها ومقاساتها وعن نظام تخزينها وصيانة الاصناف وكل ما من شأنه أن يعرضها للتلف والفقد ويلزم بما يترتب على ذلك من خسائر .

(٥) مراعاة الدقة فى استلام وصرف الاصناف والتأكد من سلامة المستندات المؤيدة للاصناف والصرف واستيفائها .

(٦) اثبات حركة المخازن أولا بأول من الدفاتر المخزنية وبطاقات الاصناف واجراء المطابقة الشهرية بين دفاتره والدفاتر المماثلة الممسوكة بمعرفة قسم مراقبة المخازن ويجوز فى المخازن الكبيرة تعيين مساعد لامين المخزن .

(٧) مراعاة تخزين الاصناف بطريقة سليمة من ناحية تنظيمها وترتيبها وصيانتها واخطار الادارة بالاصناف التى تكون عرضة للتلف نتيجة سوء التخزين أو طول المدة لامكان التصرف فيها فى الوقت المناسب ولامكان تلافى سوء التخزين مستقبلا .

(٨) أخطار الادارة فورا عن كل مايطرأ على المخزن من حوادث أو سرقات أو حريق أو خلافه .

(٩) مراعاة الدقة فى قيد الاصناف المرتجعة واثبات مواصفاتها وكذلك الاصناف المنصرفة من مخزن لاخر واستيفاء جميع المستندات المخزنية الخاصة بذلك .

(١٠) عدم ترك المخزن الا لضرورة قصوى والتحفظ على المخزن بعد انتهاء العمل اليومى حتى لاتترك فرصة للسرقة واحكام القفل والتأكد من سلامة الاقفال عند الفتح ٠

(١١) مراعاة الدقة التامة فى التحقق من نوع الاصناف الموردة أو المنصرفة من ناحية المواصفات والوزن أو العدد أو المقاس ٠

(١٢) التأكد من شخصية مندوب الصرف من ناحية النوع والكمية ومن ناحية استيفاء بيانات الصرف (اذن الصرف) والاعتماد ٠

(١٣) أمين المخزن مسئول عن العجز أو الزيادة أو مايظهر من اختلاف عند الجرد المفاجئ أو السنوى أو عند التفتيش على المخازن من وقت لاخر ويراعى طبيعة عملية الصرف والمعدل العادى للفقد أو الزيادة أثناء العمل ٠

(١٤) لايجوز لامناء المخازن بأى حال أن ينيبوا غيرهم من العاملين فى أى عمل من أعمالهم دون الحصول على ترخيص كتابى من المسئول عن ادارة المخازن بالمنطقة أو المركز الرئيسى والمهندس المقين بالعملية واعتماد مدير عام المنطقة أو من ينيب عنه مع اخطار مدير عام المخازن ومع صدور هذا الترخيص فان أمين المخزن يظل مسئولا مسئولية كاملة عما بعهدته ٠

(١٥) يحضر أمين المخزن الجرد السنوى والجرد المفاجئ ويوقع على المحاضر وعلى نتيجة التفتيش ٠

(١٦) مراعاة الحد الادنى وحد الطلب والحد الاقصى للمخزون من كل صنف ويخطر الادارة بملاحظاته فى هذا الشأن فى الوقت المناسب ٠

(١٧) لايجوز أن يحتفظ أمين المخزن بأصناف أو مهمات لا تخص الشركة أو تتعلق بأعمالها الا باذن خاص وفى هذه الحالة يجب اثبات ذلك فى سجلات المخازن تحت اسم بضاعة ملك الغير ٠

أحكام أخرى خاصة بأمناء المخازن :

(١٨) عند تعيين او نقل أو فصل أمناء المخازن أو قيامهم باجازاتهم الرسمية ينتدب مدير المخازن لجنة لمباشرة عملية التسليم والتسلم من صاحب العهدة ومن يحل محله وتوقيع المحاضر الخاصة بذلك مع أمناء المخازن المختصين على أن تتضمن هذه اللجنة مندوبا من ادارة المخازن كذلك مهندس المشروع ومندوب الامن ان وجد ٠

(١٩) يجب على أمناء المخازن ألا يبقوا فى عهدتهم أصناف زائدة عن الحاجة أو مستغنى عنها أو بطل استعمالها أو يخشى عليها من التلف أو غير صالحة للاستعمال وعليهم تقديم كشوفا بها أول بأول لادارة المخازن لاتخاذ اللازم بشأنها وعلى مديرى العمليات اخطار أمناء المخازن بهذه الاصناف أول بأول حتى يتيسر لهم تنفيذ أحكام هذه المادة ٠

(٢٠) لايجوز فتح أى مخزن بدون حضور أمين المخزن المختص ومع ذلك يجوز عند الاقتضاء وفى حالة قيام أمين المخزن باجازة قصيرة اجراء الفتح بمعرفة لجنة تدون اجتماعها بمحضر يعرض على مدير المخازن وتقوم هذه اللجنة بتسليم من يحل محله كميات تكفى الطلبيات العادية حتى عودته كما يقوم باقفال المخزن وتشميعه بمحضر ولايتم فتحه الا بمعرفة أمين المخزن وبحضوره بعد عودته من الاجازة ويتم ذلك كلما دعت الضرورة ودون اخلال بمصالح العمل وبالنسبة للاصناف المشونة فى العراء لايجوز الصرف منها الا بحضور صاحب العهدة ورئيس الحراسة بالموقع بمعرفة لجنة من مسئولى الموقع فى حالة عدم وجود أمين المخزن ٠

(٢١) فى حالة وفاة أمين المخزن يعهد الى لجنة تشكل لهذا الغرض جرد عهدة المتوفى ومطابقتها على سجلات العهد ويحصر مابها من عجز أو زيادة مع اثبات ذلك فى محاضر وذلك بغرض تسليم العهدة الى أمين المخزن الجديد ويجوز أن يحضر مندوب من ورثة أمين المخزن السابق ٠

(٢٢) يراعى صرف بدلات ومزايا مجزية للعاملين بوظائف أمناء المخازن تشجيعا للعاملين للانضمام الى هذه المهنة ولرفع مستواها ٠

(٢٣) تقوم الشركة بالتأمين على أمناء المخازن ضد خيانة الامانة وبالقيمة المناسبة لقيمة مابعهدتهم وتتحمل الشركة قيمة رسوم التأمين ٠

(٢٤) الحراس مسئولون كل فى حدود ورديته عن سلامة الاصناف والمهمات الموجودة ظاهريا بالمخازن او بمواقع العمليات ٠

(٢٥) فى المخازن أو العمليات الكبيرة التى يقتضى فيها تفرغ أمين المخزن لعمليات الاستلام والصرف والتخزين يخصص كاتب للمخزن لاثبات القيود فى دفتر عهدة المخزن أول بأول ٠

٢/٤/٥ الدفاتر والسجلات :

فيما يلى الاعتبارات الخاصة بالدفاتر والسجلات :

(١) تمسك سجلات المخازن بالطريقة المزدوجة فيمسك أمين المخزن أو كاتب المخزن سجلا تدون به حركة الوارد والمنصرف والتحويلات والرصيد ويخصص عدد من العاملين بمراقبة المخازن لامساك سجلات أو بطاقات مماثلة لتدوين حركة الوارد والمنصرف والتحويلات والرصيد أول بأول وتراجع الدفاتر وتطابق شهريا على دفتر أمين المخزن أو كاتب المخزن للتحقق من مطابقة القيود فى هذين السجلين ومطابقة الارصدة وعند ظهور خلاف بينهما تفحص أسبابه وتحدد المسئولية ٠

(٢) مع مراعاة ماورد فى البند السابع من الجزء السابق من هذه اللائحة يقوم الموظف المختص باثبات الوارد والمنصرف بسجلات المخازن باخطار مدير المخازن كتابة عن كل صنف فور وصوله الى حد الطلب يقوم باخطار قطاع التنفيذ الذى يقوم بدوره باخطار الادارة العامة للتخطيط والمتابعة لاتخاذ الاجراءات اللازمة لتمويل المخازن بالصنف

وفقا للوائح المعمول بها بالشركة وحسب اختصاص كل قطاع على أن يعرض طلب التموين بالصنف على الادارات المختصة لتدوين ملاحظاتها كتابة عن المهمات فيما يتعلق بالكميات اللازمة طبقا لظروف العمل ويراعى الاشارة الى طلب الشراء وأوامر التوريد السابقة التى لم يتم تنفيذها وعلى المدير المختص بالادارة لاتخاذ اجراءات الشراء فى حدود اعتمادات الموازنة التخطيطية فى حدود احتياجات الشركة ٠

(٣) يقوم أحد العاملين بمراقبة المخازن بامساك سجل لقيد العهد الشخصية للاصناف المستديمة لتكون عهدة على من يتسلمها ويطابق سجل الموظف دوريا ٠

٣/٤/٥ تموين المخازن وحركة الاصناف :

تراعى الاعتبارات التالية عند تموين المخازن :

(١) بعد اتمام اجراءات الشراء والتعاقد واصدار أوامر التوريد تخطر المخازن بصورة منها ٠

(٢) يتم استلام الاصناف والمهمات التى تخص أحد المتعهدين استلاما مؤقتا عدا أو وزنا أو مقاسا طبقا للمواصفات والعينات المعتمدة ويعطى عنها اذن استلام مؤقت ويقرر فيها حالة المهمات ظاهريا وأنها مازالت تحت الفحص النهائى ويجب على أمين المخازن المستلم حفظ هذه المهمات والادوات بعيدة عن المهمات الاخرى المماثلة لها بالمخازن كما يجب عدم التصرف فيها حتى يتم اجراء الفحص والاستلام النهائى ٠

(٣) تشكل لجنة لفحص واستلام الاصناف من مندوب المخازن ، مندوب التسهيلات والمهندس المختص حسب الحالة ومندوب المشتريات ويجوز لرئيس مجلس الادارة أو من ينيبه أن يضم عضوا آخرا عن الجهة الطالبة أو خبيرا بالاضافة الى أعضاء اللجنة ٠
كما يجوز له قصر اللجنة على بعض المندوبين دون البعض الاخر فى

الحالات التى يكون حجم المشتريات أو نوعها معا لايستدعى كل عدد الاعضاء المشار اليهم بشرط أن يشترك أمين المخزن ومهندس العملية (بالنسبة للمهمات الموردة لعمليات) فى لجان الفحص فى جميع الاحوال ٠

(٤) على لجنة الفحص الانتهاء من عملية الفحص فى نفس يوم ورود البضاعة وقبل استلامها اذا كان التسليم يحمل على الشركة فيجب على لجنة الفحص الانتهاء من عملية الفحص فى نفس يوم ورود البضاعة وقبل استلامها واذا تعذر ذلك لاسباب فنية يخطر الموردون بتاريخ اجتماع لجنة الفحص لارسال من ينوب عنهم عند اجراء الفحص والاستلام واذا لم يحضر الموردين أو من ينوب عنهم فى الموعد المحدد للفحص يثبت ذلك فى محضر اللجنة ٠

(٥) عند استلام المهمات يراجع كل بند من حيث الكمية والمواصفات من البيانات الواردة بمستندات الاستلام ويبلغ المختصون عن أى اختلاف سواء فى القيمة أو المواصفات حتى يمكن عمل التعديلات اللازمة ٠

(٦) على لجان الفحص أن تفحص الاصناف الموردة فحصا كاملا وذلك للتحقق من مطابقتها للمواصفات الفنية المتفق عليها بأمر التوريد وتحرر اللجنة محضرا موقعا عليه من أعضائها ٠

(٧) اذا حصل خلاف بين المورد ولجنة الفحص بشأن عدم مطابقة الاصناف والمهمات الموردة للمواصفات الفنية المعتمدة يرفع الامر الى رئيس القطاع المختص ولا يتم الاستلام الا بعد حسم الخلاف ٠

(٨) المهمات المرفوضة يطلب من المتعهد أو المورد أن يتسلمها لاستبدالها بغيرها بما ينطبق عليه الشروط فى فترة تحديد لهذا الغرض ويجوز فى هذه الحالة ان توقع الغرامات على أساس أن المورد تأخر فى توريد المهمات المطلوبة أو تقوم الشركة بالشراء على حساب المورد وفقا لشروط التعاقد ٠

٤/٤/٥ الصرف من المخازن :

فيما يلى الاجراءات الخاصة بالصرف من المخازن :

(١) تحدد مواعيد وطريقةصرف الاصناف والمهمات طبقا لظروف العمل .

(٢) يجب أن يكون المخزن مزودا بالعدد والالات اللازمة لتسجيل الصرف

(٣) تحدد سلطات الصرف من المخازن من رئيس مجلس الادارة أو من ينيبه .

(٤) يجرى الصرف بأذون صرف معتمدة يوقع عليها أمين المخزن والمستلم، ويعتمد الصرف مدير المخازن او من يرخص لهم بالصرف أو مهندس العملية قبل اجراء الصرف بالنسبة للمخازن الرئيسية والفرعية بالنسبة للتشوينات بالعمليات لما يخرج من العملية أو يحول لعملية أخرى أو يصرف لمقاولى الباطن مما يمكن حصر كميته قبل اجراء كل صرفية.

(٥) بالنسبة للمواد التى يتم استخدامها فى تنفيذ الاعمال ونظرا لطبيعة سحب هذه المواد فى مواقع العمل فيتم حصر المستخدم منها .

(٦) تفحص التوقيعات الموضحة بأذون الصرف للتأكد من أنها ضمن التوقيعات المعروفة لامين المخزن كما يراعى التوقيع من مقاولى الباطن أو مندوبيهم المعتمدين بما يفيد استلامهم للمواد المسلمة لهم .

(٧) ترقم أذون صرف المهمات بأرقام مسلسلة لكل مخزن ولكل عملية كما يلزم أن تكون أذون صرف واضافة المهمات واضحة وكاملة من حيث عدد الوحدات الواردة أو المنصرفة وبيان الوحدة بالعدد أو بالكمية ..الخ، وبيان الصنف ورقم الصنف ويضاف بالنسبة للاصناف الموردة من الخارج بالكتالوج وبالنسبة لاذون الصرف عدد الوحدات المطلوبة ويراعى ذكر الثمن فى أذونات الاضافة وفى الصرف بمعرفة شعبة حسابات المخازن بالنسبة لما يخرج من العملية أو مايصرف لمقاولى الباطن أو للافراد أو للغير أو مايحول من مخزن لاخر من عملية لاخرى .

(٨) على أمين المخزن أن يراعى استكمال البيانات الواردة باذن الصرف ٠

(٩) يتم قيد أذون الصرف فى دفاتر المخازن أولا بأول ويراعى قيد الاصناف المستديمة المنصرفة من المخزن فى دفاتر العهدة الشخصية الممسوكة بمعرفة قسم المخازن ٠

(١٠) ورود المواد والخامات للورش والمصانع :

يمكن اتباع أحد طريقتين :

أ ـ توريد الخامات والاصناف مباشرة الى مخازن المصانع أو الورش بشرط تحديد احتياجاتها عن فترة زمنية أو مقايسة تشغيل ٠

ب ـ توريد كل الخامات والاصناف فى مخزن عام خاص بالمصنع أو بالمخازن الرئيسية للشركة ويرسل لكل مصنع أو ورشة احتياجاتها خلال شهر أو على حسب الاعمال الموكل اليه وذلك لعدم تكدس الاصناف فى أبنية المصانع وتعرضها للضياع أو قد يحتاجها مصنع آخر لذلك يلزم أن تقوم مراقبة المخازن بالمصانع تحديد الحدود التخزينية من حد أدنى وحد طلب وحد أعلى لكل الاصناف ٠

(١١) تعمل بطاقة صنف لكل نوع من الخامات والاصناف لتحديد حركتها أولا بأول وذلك بعد تشكيل لجنة فنية لتصنيف الخامات والاصناف على الطبيعة وتسميتها بأسمائها الصحيحة واسترشادا للرقم الكودى للصنف على مستوى الشركة ٠

(١٢) يراعى أن تسعر المستلزمات الواردة طبقا لما جاء بالنظام المحاسبى مضافا اليها ماقد يكون هناك من تكاليف حتى تصل الى مخازن الشركة ٠

(١٣) يراعى صرف المواد والخامات الرئيسية من المخزن الرئيسى للمخزن الفرعى بالمصنع أو الورشة، أما الخامات المساعدة والمشترى الجزء الكبير منها عن طريق مندوبى العهد فيورد مباشرة للمخازن الفرعية للمصنع أو الورشة ٠

(١٤) تتلخص اجراءات صرف المواد والخامات فيما يلى :

أ - عند اصدار أمر التشغيل للعنبر أو الورشة المختصة يقوم رئيس الورشة باعداد أمر صرف يعتمد من مدير المصنع ويرسل الى أمين المخزن الذى يطابق الكمية فى أمر الصرف مع أمر التشغيل ومقايسة التشغيل .

ب - يقوم أمين المخزن باعداد اذن الصرف اللازم ثم يصرف المواد بموجبه الى المختص ويسجل بيانات اذن الصرف فى سجل أمين المخزن وفى دفاتر مراقبة المخازن بالمصنع .

ج - يفضل أن تعد أذون الصرف والاضافة بمعرفة شخص غير أمين المخازن . وليكن كاتب مخازن يتبع مراقبة مخازن المصنع .

د - تحديد شخص معين فى كل ورشة أو عنبر كأمين عهدة تصرف له الاصناف المطلوبة للتشغيل وان لايصرف من المخازن الى الورش والعنابر الا الكميات اللازمة بناء على أوامر التشغيل والمحددة بالمقايسات وأمر الصرف .

هـ - ضرورة اعداد اذن صرف مستقل لكل عملية أو أمر تشغيل بالكميات والاصناف المنصرفة له وعدم ادماج المنصرف لاكثر من أمر تشغيل فى اذن صرف واحد حتى يمكن تحصيل كل أمر تشغيل بما يخصه من عناصر تكلفة المستلزمات السلعية بحسابات تكاليف المصانع .

و - بالنسبة لتحويل المستلزمات السلعية من عملية أو أمر تشغيل الى أمر تشغيل اخر تبدأ الاجراءات بقيام رئيس العنبر أو الورشة باعداد اذن طلب مستلزمات سلعية موضحا به الاسباب الداعية الى عملية التحويل ورقم أوامر التشغيل ورقم اذن الصرف الاصلى ويعتمد الاذن من مدير المصنع ثم تتخذ الاجراءات المخزنية المعتادة . أما بالنسبة للتحول من مخزن

مصنع الى مخزن مصنع آخر يصدر أمر التحويل من مراقبة مخازن المصانع بناء على طلب من المصنع ثم يعد اذن صرف واذن وارد للخصم بموجبه الاول من مخازن المنتج المحول منه والاضافة بموجب الثانى من مخازن المصنع المحول اليه. وفى حالة ارتجاع أصناف سواء من الورشة أو العنبر الى المخزن الفرعى أو من المخزن الفرعى الى المخزن الرئيسى يتم تحرير اذن ارتجاع يوضح فيه حالة الاصناف واسباب الارتجاع مع ذكر اذن الصرف الاصلى وأمر التشغيل .

د — ينشأ بكل ورشة/مصنع سجل أوامر تشغيل تدون به بيانات المقايسة المسبقة بتفاصيلها ويقيد به أولا بأول كميات الاصناف المنصرفة على أمر التشغيل وتقارن وتطابق مفرداته مع بيانات المتابعة دوريا ودراسة الفروق ان وجدت ويخطر المدير المسئول لاتخاذ القرار المناسب وفى جميع الاحوال ينشأ سجل أوامر آخر فى مراقبة المخازن للمتابعة والمطابقة الدورية .

(١٥) ينشأ مخزن مخلفات تابع للمخازن الرئيسية لاستلام الاصناف والمهمات المرتجعة والمتعطلة وكذلك الفوارغ الخاصة بالبضائع الواردة وتثبت الاصناف المرتجعة الفوارغ فى سجل خاص وتعالج طبقا للنظام المحاسبى .

(١٦) ينشأ فى ادارة المخازن سجل لحركة الاصول الثابتة يثبت به الاصل الثابت من وقت وروده للشركة والاضافات التى طرأت عليه مع بيان حركة الاصل من المخزن لاى عملية وتحويلها من موقع لاخر والى الصيانة أو التخزين وتدون ملاحظاته عن كل مرة تم فيها صيانته وأسبابها ولايبطل هذا الاصل الا بالتكهين أو البيع .

(١٧) فى حالة فقد المهمات أو تلفها أثناء وجودها بالمخازن أو فى عهدة موظف يبلغ الحادث الى الشئون الادارية فورا وذلك لاتخاذ اجراءات

التحقيق اللازم كما يبلغ فى نفس الوقت الادارة العامة التابع لها مراقبة المخازن فى أسباب الفقد أو التلف ويجوز ابلاغ الامر للشرطة أو النيابة الادارية ، أو النيابة العامة اذا رأى رئيس مجلس الادارة موجبا لذلك على أن تخطر ادارة الشئون المالية بما يسفر عنه التحقيق .

(١٨) كمبدأ عام يتحمل المتسبب فى الفقد أو التلف قيمة ما اتلفه أو تسبب فى فقده ويتم حسابه على أساس التكلفة الفعلية حتى استلام المخازن أو بسعر السوق أيهما أعلى مع اضافة النسبة المئوية للمصاريف الادارية أو تحصل مصاريف الاصلاح عند الاقتضاء (لما يمكن اصلاحه) ، ويراعى بالنسبة للمهمات المستعملة خصم مقابل الاستهلاك .

(١٩) المهمات التى يثبت أن فقدها أو تلفها نشأ عن السرقة بالاكراه أو السطو عن طريق الحريق أو سقوط مياه أو عوارض أخرى خارجة عن ارادة أو مراقبة صاحب العهدة تخصم من العهدة وتتحمل الشركة بقيمتها وتكون سلطة البت لرئيس مجلس الادارة أو مجلس الادارة لما يقرره المجلس من صلاحيات فى هذا الشأن .

(٢٠) تختص ادارة المخازن بكافة الاجراءات اللازمة لعمليات مراقبة العهدة وجرد المهمات وتحتفظ بسجلات كاملة ودقيقة وسهلة المراجعة ومستوفاة يوما بيوم لجميع بنود العهدة تقيد فيها حركة الوارد والمنصرف من كل صنف ورصيده .

(٢١) تقوم مراقبة المخازن بمراقبة حركة المخزون عن طريق امساك سجلات مراقبة مخازن يدون فيها بالكميات فقط من واقع اذون الاضافة واذون الصرف واذون الاستهلاك والتحويل واذن الارتجاع ويتم ترصيد هذه الدفاتر أول بأول مع اجراء مراجعة ومطابقة شهرية مع دفاتر وسجلات المخازن ، وتجرى التصويبات اللازمة بعد التحقق من أسبابها وتحديد المسئولية .

(٢٢) يتعين امساك دفاتر حسابات مراقبة مخازن بادارة المالية تمسك بالكميات والقيم ويدون فيها أول بأول من واقع اذون الاضافة واذون الصرف واذون التحويل واذون الارجاع ويقيد بها القيمة طبقا للنظام المحاسبى (متوسط السعر المتحرك) •

(٢٣) يقدر الحد الادنى للمخزون بأقل كمية يمكن الاحتفاظ بها بالمخزن بصفة مستمرة بحيث تفى باحتياجات التشغيل دون توقف العمل أما حد الطلب فيقدر بالحد الادنى للمخزون مضافا اليه مايفى باحتياجات التشغيل خلال مدة زمنية محسوبة بحيث تبدأ من وقت اعداد الطالب حتى تاريخ الاستلام النهائى للاصناف داخل المخزن •

(٢٤) يراعى تجنب الكشط والمحو والتحشير فى دفاتر ومستندات المخازن وكل تصحيح يتم التوقيع بجواره •

(٢٥) يجب اجراء مراجعة شاملة لجميع دفاتر الصنف الممسوكة بالمخازن مرة كل تسعة أشهر على الاقل للتأكد من الاحتفاظ بالحد الادنى للتخزين ومراقبة معدلات الصرف ويجوز اتمام المراجعة مرة كل شهر بالنسبة لدفاتر الاصناف الحيوية التى يتعرض استهلاكها لتقلبات واسعة المدى نتيجة لعدم استقرار ظروف العمل ويعاد النظر فى جدول التخزين بالنسبة لكل صنف على ضوء ماتسفر عنه هذه المراجعة •

(٢٦) يقوم قسم مراقبة المخازن بمراقبة الحدود المقررة للتخزين واعداد ومتابعة الارصدة لتجنب نقص المخزون وعليه اخطار أقسام المشتريات بما يقتضيه الامر بشأن تنفيذ أوامر التوريد واستلام الكميات المتعاقد عليها •

(٢٧) على ادارة المخازن اعداد البيانات الدورية التالية :

أ — الاصناف التى يصل رصيد المخزون منها الى حد الطلب أو أو ينخفض رصيدها عن الحد الادنى بالنسبة للاصناف التى توثر على سير الانتاج وذلك بجرد مراجعة البطاقات الخاصة بها •

ب - الاصناف الراكدة وبطيئة الاستعمال كل سنة على الاقل .
جـ - الاصناف التالفة وغير الصالحة للاستعمال (مرة كل ثلاث شهور) .
د - الكمية الاجمالية للمنصرف من المخزون من المواد الرئيسية كل ٧ شهور .

(٢٨) تعرض البيانات المشار اليها فى البند (د) على مجلس الادارة على أن تكون بيانات المنصرف عن كل عملية من مواد (اسمنت - حديد - طوب - رمل - زلط ... الخ) .
مقارنة بالاعمال المنفذة من واقع مستخلصات العملاء أو دفاتر حصر الاعمال المنفذة .

التفتيش على المخازن :

(٢٩) يجب القيام أثناء السنة المالية بدورات تفتيشية متعددة ومفاجئة على المخازن يتم خلالها جرد الاصناف جردا فعليا ويتعين أن يكون التفتيش من مراقبة المخازن بالاشتراك مع الشئون المالية ويجوز تخصيص مفتشين لهذا الغرض تكون مهمتهم توجيه أمناء المخازن وارشادهم واكتشاف مايقع من مخالفات فى التخزين أو الصرف أو القيد بالدفاتر والاستمارات أو فى تنفيذ أحكام هذا النظام وابلاغه للمسئولين للعمل على تلافى النقص ومنع المخالفات ومحاسبة المقصرين أو المهملين .
كما يقوم المفتشون باكتشاف الانحراف الذى يؤدى الى ضياع أو فقد الاناف وتبليغ المسئولين عما يلاحظونه من زيادة أو عجز لاتخاذ اللازم.

٥/٤/٥ الجـــرد :

الجرد عبارة عن التحقق من الوجود الفعلى للموجودات فى تاريخ معين والغرض من الجرد هو ايجاد رقابة على الاصناف والمواد وذلك باجراء مقارنة فى موعد محدد بين مايوضحه الجرد الفعلى ورصيد السجلات . لذلك يجب أن يقوم بمهمة الجرد أفراد لديهم الخبرة الكافية بالمهمات ومواصفاتها وطرق تخزينها ولما كان المقصود من الجرد أن توجد رقابة مستمرة على الاصناف والمهمات

واكتشاف الاخطاء والمخالفات والسرقات والتلف الناتج من سوء التخزين أوالاهمال واخطار المسئولين عن هذه المخالفات فور اكتشافها فضلا عن تقديم الدليل المادى الى مراجعى الحسابات بما يكفل مطابقة موجودات العهد بماهو مدون بالسجلات الرسمية ٠

لذلك يجب ألا يقتصر الجرد علىالجرد السنوى بل يلزم عمل جرد للاصناف بالمخازن والعمليات بصفة مستمرة على مدار السنة حتى يمكن اكتشاف الاخطاء والفروق أول بأول ٠ كما يلزم عمل جرد مفاجئ طبقا لما تقضى به الضرورة كما يجب التنبيه على القائمين بالجرد مراعاة الدقة فى القيام بمأمورياتهم واثبات ذلك بكشوف ومحاضر توضح ذلك مع التحقق من مطابقة الكميات والاوزان للاصناف والمهمات التى يتناولها الجرد والكميات الثابتة بالسجلات ٠

فيما يلى عدد من الاجراءات المرتبطة بالجرد :

(١) يتم جرد الاصناف سنويا فى نهاية كل سنة مالية على مدار السنة ٠

الجرد المستمر :

(٢) يتم الجرد المستمر للاصناف والمهمات والموجودات بصفة دورية ومستمرة خلال السنة ، على أن تقسم الى مجموعات يراعى فيها التجانس ووحدة المكان وعلى أن يتم الجرد لكل مجموعة مرة على الاقل فى خلال السنة ٠ ويتولى عمل الجرد المستمر بمراقبة المخازن وعلى أن يثبت ذلك بموجب محاضر دورية توضح ملاحظات مراقبة المخازن وتوصياتها مع رفعها للادارة لاتخاذ مايلزم فى شأنها ٠
وتتم المطابقة الدورية كل ٣ شهور بين دفاتر مراقبة المخازن ودفاتر مخازن العملية ٠

الجرد المفاجئ :

(٣) يتم تشكيل لجنة يمثل فيها كل من القطاعالفنى والقطاع المالى والمخازن بمعرفة رئيس مجلس الادارة للقيام بعملية الجرد المفاجئ يراعى فيها مايلى :

أ - السرية التامة ، ويتم وضع برنامج الجرد بمعرفة المدير المختص بصفة شخصية .

ب - عمل المطابقة والمقارنة الفورية لكشوف الجرد المفاجئ مع الارصدة والمقيدة بدفاتر مراقبة المخازن وبيان الفروق ان وجدت وطلب ايضاحها كتابة بموجب محضر أمين المخزن متضمنا ملاحظات مراقبة المخازن .

ج - تعرض النتيجة على رئيس مجلس الادارة لاتخاذ مايراه لازما وتحرر لجنة الجرد الكميات بالعدد أو بالوزن أو القياس فى الخانة المخصصة للجرد الفعلى فى قوائم الجرد .

(٤) اذا اقتضت طبيعة العمل فى بعض المخازن عدم ايقاف حركة بعض الاصناف أثناء القيام بالجرد فيجوز فى هذه الحالة القيام بالجرد الفعلى فى مواعيد سابقة لانتهاء السنة المالية واثبات النتيجة بالخانة المخصصة لذلك مع الاخذ فى الحسبان أن ماقيد بمحاضر الجرد يمثل مايكون موجودا فى اليوم الاخير للسنة المالية أى بعد خصم مايصرف واضافة ما يكون قد ورد فى الفترة بين تاريخ الجرد ونهاية السنة المالية وتقارن الارصدة من واقع الجرد بالارصدة الدفترية فى نهاية السنة المالية لاثبات الزيادة والعجز واذا تم جرد بعض الاصناف بعد نهاية السنة المالية يضاف المنصرف ويخصم الوارد من الفترة بين نهاية السنة المالية وتاريخ الجرد .

(٥) يشمل الجرد السنوى خلال المخازن والتشوينات بمواقع العمليات جرد العهد الشخصية والاصول الثابتة ويجب أن تبدأ لجان الجرد فى عملها فى ميعاد مناسب من شهر يناير من كل عام وأن تنتهى من عملها فى موعد لايتجاوز ١٥ يوليه التالى .

(٦) بعد اتمام الجرد يقوم رئيس لجنة الجرد بالتأشير على سجل الصنف بالمخازن ويسجل العجز أو الزيادة .

(٧) تتم مطابقة كشوف الجرد على أرصدة دفاتر مراقبة المخازن بعد مطابقتها مع مثيلتها بحسابات المخازن وبناء عليه يتم تحديد العجز والزيادة بصفة نهائية ويتم العرض على رئيس مجلس الادارة ٠

(٨) يتم تشوين الاصناف الموجودة من واقع الجرد بمعرفة ادارة حسابات الموردين ٠

(٩) بعد انتهاء عملية الجرد يعمل كشف بالعجز أو الزيادة التى وجدت على أمين المخزن أو يبين أسباب العجز والزيادة وتعرض النتيجة على رئيس مجلس الادارة للتصرف وتحديد المسئولية مع مراعاة الاخذ فى الاعتبار النسب المعمول بها للسماح فى الفرق الناتج عن الموازين سواء بالزيادة أو النقص (نسبة الفاقد) ولايجوز تسوية العجز فى بعض الاصناف مقابل زيادة فى أصناف أخرى بنفس القيمة ومع ذلك يجوز لرئيس مجلس الادارة اعتماد العجز فى بعض الاصناف نظير الزيادة فى أصناف أخرى متشابهة اذا ثبت وقوع خطأ فى القيد أثناء الاضافة أو الصرف من تلك الاصناف ويتم اثبات نتائج الجرد فور اعتمادها بالبطاقات والسجلات وحسابات المخازن ٠

(١٠) اذا أسفر الجرد أثناء التفتيش أو الجرد المستمر أو فى نهاية السنة المالية وجود عجز أو زيادة فى بعض الاصناف فيجب اثبات ذلك بأذون الاضافة أو الخصم اللازمة ويراعى تحصيل قيمة العجز بسعر السوق أو الشراء أيهما أكثر مضافا اليه مقابل المصاريف الادارية بشرط ألا يقل عن ١٠٪ ويراعى اخطار الحسابات بالحالات التى يتقرر فيها تحصيل ثمن الاصناف من المسئول لاتخاذ اجراءات التحصيل بالاضافة الى المسئولية الادارية ٠

(١١) يجب على لجان الجرد وضع تقرير عن المخازن يبين قيمة كافة ماعرض لها من مخالفات أو فروق خلال الجرد وعلى الاخص :

أ ـ أخطاء فى وصف أو تصنيف أو وحدة صرف الاصناف ٠

ب — سوء حالة الاصناف أو نقص الاجراءات المتخذة لحفظها ٠

جـ — أخطاء فى طريقة التخزين أو القيد بالسجلات بما يعطل عملية الجـــرد ٠

د — عدم سلامة طرق أو وسائل التخزين بما فيها حالات تخزيـــن العبوات أو أى مخالفات أخرى تتعرض فيها المواد للعطـــب أو التلف ٠

هـ — الاصناف التى تحتاج الى رقابة ٠

و — الفروق الجسيمة التى اكتشفت خلال الجرد ٠

ز — أى توصيات لتلافى الاخطاء أو تذليل العقبات للمخازن ٠

ح — بعد انتهاء الجرد السنوى على مدير المخازن أن يعد كشفـــا تفصيليا بين الاصناف الراكدة لمدة سنة على الاقل أن يبـــوب هذا الكشف بحسب مدد الركود المختلفة (سنة — سنتـــان — ثلاث سنوات — أربع سنوات ٠٠٠ الخ) ورفع هذا التقريـــر الى رئيس مجلس الادارة ٠

٥/٥ ملحق (٢) ارشادات مراجعة المدينين والمخزون :
SAS of receivables and inventory

١/٥/٥ مقـــــدمة :

تتمثل النشرة الاصلية لارشاد معايير المراجعة الصادر برقم ٤٣ قسم (٣٣١) عن طريق المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين والتاريخ الفعـال لذلك الارشاد فى سبتمبر ١٩٧٠ ٠

والارشادرقم ٤٣ يعتبر قابل للتطبيق على مراجعة القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها بالاضافة الى تقارير خاصة تتضمن حسابات المدينين والمخزون ٠

التعريفات الرئيسية :

ـ اجراء مصادقات مع حسابات المدينين : Confirming receivables

الاتصال المباشر مع المدينين سواء أثناء أو بعد الفترة محل المراجعة٠

ـ النموذج الايجابى لطلب المصادقة :
Positive format confirmation request

حيث يطلب من المدين الاجابة على ما اذا كان يوافق أو لا يوافق على المعلومات التى تتضمنها المصادقة ٠

ـ النموذج السلبى لطلب المصادقة :
Negative format confirmation request
حيث يطلب من المدين الاجابة فقط اذا كان لايوافق على المعلومات التى تضمنها طلب المصادقة ٠

— الحسابات الجوهرية التى لم يتم الرد عليها فى المصادقة :

Significant nonresponding accounts

هى تلك الحسابات التى لم يتم الرد عليها فى طلبات المصادقة الايجابية التى قد يعتقد المراجع أنها ستوئثر على تقييم الحسابات المختارة لاجراء المصادقة ٠

— ملاحظة المخزون : Observing inventories

يتم ملاحظة المخزون عندما يتم عد وحصر المخزون ، وعن طريق الملاحظة والاختبار والاستفسار يمكن الاقتناع بما يلى :

١ — فعالية طرق جرد المخزون ٠
٢ — مدى نطاق الاعتماد أو الثقة التى قد يتم وضعها فى اقرارات وتأكيدات العميل بخصوص الكميات والحالة المادية للمخزون ٠

٢/٥/٥ أهداف الارشاد :

يعتبر اجراء المصادقات مع المدينين وملاحظة المخزون من اجراءات المراجعة المقبولة والمتعارف عليها عموما منذ عام ١٩٣٩٠ تم اصدار قائمة المراجعة الاولى- توصيات عن اجراءات المراجعة SAP برقم (١) كنتيجة لدراسة عن الغش ، تعاملت هذه التوصيات مع اجراءات المصادقة مع المدينين وملاحظة المخزون ٠ وقد تم تعديل تلك التوصية ثلاثة مرات قبل اصدار الارشاد — موضع الاهتمام — فى سبتمبر ١٩٧٠ برقم (٤٣) ، يمكن القول بأن أبرز التغيرات الجوهرية لتوصية اجراءات المراجعة رقم (٤٣) كانت على النحو التالى :

١ — ليس مطلوبا اجراء أى تعديل على تقرير المراجعة،اذا كان هناك عدم امكانية للتطبيق أو اذا كان هناك استحالة فى اجراء مصادقة على حسابات المدينين أو ملاحظة للمخزون ٠ مع ذلك يجب أن يقنع المراجع نفسه بضرورة تطبيق اجراءات بديلة ٠

٢ — ليس هناك أية اجراءات بديلة ترتبط بالمخزون فى نهاية المدة ، حيث يجب على المراجع أن يقوم دائما باجراء جرد مادى للمخزون .

٣ — هناك ظروف معينة (ينظر المتطلبات الرئيسية) تحدد ما اذا كان يجب أن يتم استخدام النموذج الايجابي أو السلبى للمصادقة .

٤ — يجب أن يتم استخدام اجراءات بديلة لكافة الحسابات الجوهرية التى لم يرد عليها فى المصادقة عندما يتم استخدام النموذج الايجابى للمصادقة .

٣/٥/٥ المتطلبات الرئيسية :

١/٣/٥/٥ المتطلبات الرئيسية لحسابات المدينين :

Fundamental requirements receivables

١ — هناك عوامل عديدة توثر على طبيعة نطاق وتوقيت المصادقات :

أ) فعالية سياسات واجراءات نظام الرقابة الداخلية .
ب) احتمال وجود منازعات .
جـ) عدم دقة أو وجود مخالفات فى الحسابات .
د) احتمال أن طلبات المصادقة سوف تلقى اعتبار وعناية من المدين .
هـ) احتمال أن المدين سوف يكون قادرا على التصديق على المعلومات محل المصادقة .
و) الاهمية النسبية للقيم المرتبطة .

٢ — استخدام النموذج الايجابى للمصادقة : **Use of negative form**

أ) يكون هذا النموذج مفضلا عندما تكون أرصدة الحساب الفردية كبيرة نسبيا .

ب) يكون هذا النموج مفضلا عندما يكون هناك سبب للاعتقاد بأن هناك احتمال لوجود عدد موثر من الحسابات تتضمن عدم دقة أو مخالفات .

٣ - استخدام النموذج السلبى للمصادقة : Use of negative form

أ) يكون هذا النموذج مفيدا عندما تكون مخاطر مستوى الرقابة موضع التقييم أقل من الحد الاقصى ٠

ب) يكون هذا النموذج مفيدا عندما يوجد عدد ضخم من الارصدة الصغيرة ٠

جـ) يكون هذا النموذج مفيدا عندما لايكون هناك سبب للاعتقاد بأن الافراد الذين يتلقون طلبات المصادقة من المحتمل الا يعطونها اعتبارات وعنايتهم ٠

٤ - تطبيق اجراءات بديلة للحسابات التى لم يتم الرد عليها فى المصادقات:

أ) ارسال مصادقات ثانية ، وفى بعض المواقف ارسال مصادقات ثالثة ، واذا لم يكن هناك أية رد يجب على المراجع القيام بتطبيق اجراءات بديلة ٠

ب) فحص المتحصلات النقدية اللاحقة ، اشعار تحويل النقدية ، مستندات المبيعات والسجلات الملائمة الاخرى ٠

٥ - التغيرات والاختلافات التى يمكن قبولها : Acceptable variations

أ) مزيج من نماذج المصادقات (الايجابية والسلبية) :

١ - مصادقات ايجابية للارصدة الكبيرة ٠

٢ - مصادقات سلبية للارصدة الصغيرة ٠

ب) اجراء مصادقات للبنود الفردية (فواتير أو عمليات مالية) فى أرصدة العملاء ٠٠

جـ) يكون ذلك مفيدا عندما تكون طبيعة الحسابات أو سجلات المدينين من المحتمل أن تمنع اجراء مصادقة للارصدة ٠

٢/٣/٥/٥ المتطلبات الرئيسية للمخزون :

Fundamental requirements: Inventories

ـ الكميات المحددة بشكل منفرد عن طريق الجرد " العد المادي "

Quantitative determined solely by physical count

عندما يتم تحديد كميات المخزون عن طريق الجرد فان كل اجـراءات الجرد يتم اجراءها فى تاريخ الميزانية العمومية أو خلال وقت معقول قبـل أو بعد تاريخ الميزانية العمومية ، ومن الضرورى أن يكون المراجع موجـودا عندما يتم اجراء جرد المخزون •

ـ سجلات الجرد المستمر للمخزون :

Prepetual inventory records

اذا ماتم الاحتفاظ بتلك السجلات بشكل جيد ، وتم فحصها دوريا عن طريق العميل ومقارنتها بالجرد المادى ، فقد تكون ملاحظات المراجـع اما أثناء أو بعد نهاية الفترة محل المراجعة •

ـ استخدام العميل لطرق المعاينة الاحصائية :

Client use of statistical sampling methods

عندما تستخدم تلك الطرق فى تحديد كميات المخزون ، فان الجرد المادى السنوى لكل بند من بنود المخزون قد لايكون ضرورى ، فـى تلك الظروف يجب أن يكون المراجع :

١ ـ مقتنعا بأن خطة المعاينة يجب أن يتم التحقق من صحتها احصائيا ، وان تطبيقها تم على وجه صحيح بالاضافة الى أن نتائج التطبيـق تعتبر معقولة •

٢ ـ موجودا لملاحظة الجرد المادى حتى يقتنع بنفسه من فعالية اجراءات الجرد المستخدمة •

— الحاجة الماسة لملاحظة الجرد المادي :

Necisisty to observe physical count

من الضروري دائما للمراجع أن يقوم باجراء أو ملاحظة الجرد المادي لرصيد المخزون في نهاية المدة ، حيث أن اختبارات السجلات المحاسبية وحدها لا تعتبر كافية للمراجع حتى يصبح مقتنعا بكميات المخزون في تاريخ الميزانية العمومية .

— رصيد المخزون في بداية الفترة : Begining inventories

قد يلاحظ المراجع أحيانا رصيد بداية أول المدة للمخزون للفترة محل التقرير . وذلك يحدث عادة في الارتباطات الجديدة ، فاذا كان المراجع مقتنعا برصيد المخزون في نهاية السنة الحالية ، فانه قد يكون قادرا على اقناع نفسه برصيد المخزون المرحل من الفترة السابقة اذا قام بالاجراءات التالية :

١ — اختبارات العملية المالية السابقة .
٢ — مراجعة السجلات الخاصة بالجرد السابق .
٣ — اختبارات مجمل الربح .

— المخزون الموجود في مخازن الاستيداع العامة :

Inventories held in public warehouse

عادة مايقوم المراجع بالحصول على مصادقة مباشرة مكتوبة من المسئولين بتلك المخازن ، فاذا ماكان قيمة ذلك المخزون يمثل نصيب جوهري من الاصول الحالية أو الاجمالية ، فان المراجع مع ذلك يجب أن يطبق أيضا أحد أو أكثر من الاجراءات التالية :

— مراجعة واختبارات اجراءات العميل الخاصة بفحص تلك المخازن وتقييم أدائها .

— ملاحظة الجرد المادي للبضائع — اذا أمكن ذلك .

ـ اذا ما اتخذ ايصال مخزن الاستيداع كضمان للرهن ، يتم المصادقة مع المقرضين على تفاصيل تلك الايصالات ٠

ـ يتم اجراء أحد الاجراءات التالية :

× الحصول على تقرير من مراجع مستقل بخصوص اجراءات الرقابة على مخازن الاستيداع الملائمة لحيازة البضائع ٠

× تطبيق اجراءات بديلة فى مخزون الاستيداع لاغراض اكتساب ضمان معقول بأن المعلومات التى يتم الحصول عليها من مخزن الاستيداع يمكن الاعتماد عليها ٠

٣/٣/٥/٥ المتطلبات الرئيسية للتقرير :

Fundamental requirements: Reporting

ـ قيد النطاق المفروض عن طريق العميل :

Scope limitation imposed by client

تعامل الارشاد رقم ٥٨ قسم رقم ٥٨ مع قيود النطاق (بعنوان التقارير الخاصة بالقوائم المالية محل المراجعة) ، بوجه عام اذا ماقيد العميل من نطاق عملية المراجعة بالتحديد ملاحظة المخزون أو المصادقة على أرصدة المدينين ، فان المراجع يجب أن يمتنع عن ابداء الرأى عن القوائم المالية ٠

ـ قيد النطاق المفروض عن طريق الظروف :

Scope limitation imposed by circumstances

حيث قد تؤدى الظروف الى عدم امكانية أو استحالة قيام المراجع باجراء مصادقات مع المدينين أو ملاحظة عملية جرد المخزون ، فاذا كان المراجع قادرا على الاقتناع بصحة تلك الاصول عن طريق تطبيق اجراءات بديلة ، من ثم ليس هناك أى قيد نطاق جوهرى ٠ فى هذه الظروف يجب ألا يشير تقرير المراجع الى اسقاط أو حذف اجراءات أو استخدام الاجراءات البديلة ٠

جدير بالبيان ليس هناك أية اجراءات بديلة لملاحظة جرد المخزون ، حيث يجب أن يقوم المراجع أو يلاحظ بعض الجرد لمخزون نهاية المدة .

٤/٥/٥ أساليب التطبيق :

١/٤/٥/٥ أساليب التطبيق الخاصة بالمصادقة عن أرصدة المدينين :

Techniques for application: Confirmation of receivables

Timing of confirmation request : - توقيت طلب المصادقة

يجب أن يتم توجيه طلب المصادقة للمدين (سواء كانت فى شكل نموذج ايجابى أو سلبى) ، بحيث يتم ابراز رصيد المدين فى تاريخ محدد وقد يكون ذلك التاريخ على النحو التالى :

- تاريخ نهاية السنة المحاسبية .
- تاريخ سابق لنهاية السنة ، بوجه عام يتمثل هذا التاريخ فى الشهر السابق أو الشهرين السابقين لتاريخ نهاية السنة .

ويقترح الارشاد أن ترسل طلبات المصادقة الى المدينين خلال الاسبوع السابق للتاريخ المحدد فى طلب المصادقة .

أما اذا كان المدين فى بلد أجنبى ، فان طلب المصادقة يجب أن يتم ارساله بالبريد فى ميعاد مبكر .

- اجراء المصادقة السابقة لنهاية السنة :

Confirming prior to year-end

قد يقرر المراجع أن يرسل طلب مصادقة للمدين للتصديق على رصيده قبل تاريخ نهاية السنة ، فاذا ما اتبع المراجع ذلك الاجراء - فانه يجب أن يقوم بأداء الاجراءات التالية أثناء الاجراءات الخاصة بنهاية السنة :

١ — أداء اختبارات تحقق أخرى مختارة للعمليات المالية تبدأ من تاريخ المصادقة حتى تاريخ الميزانية العمومية • تلك الاختبارات قد تتضمن الاتي :

أ — مراجعة فواتير المبيعات اللاحقة وفواتير الشحن المرتبطة •

ب — مراجعة المتحصلات النقدية للعميل وايصالات السداد المرتبطة •

٢ — اذا ماتغيرت الارصدة بشكل جوهري من تاريخ المصادقة حتى نهاية السنة ، يقترح ان يقوم المراجع باجراء المصادقات ، عند اتخاذ ذلك القرار يجب على المراجع اتباع الارشاد الموضح في القسم رقم ٣١٣ (بعنوان اختبارات التحقق السابقة لتاريخ الميزانية العمومية) •

— استخدام النموذج السلبي لطلب المصادقة :

Use of negative form of confirmation request

اذا ماتم استخدام النموذج السلبي لطلب المصادقة ، فان المراجع يجب أن يقوم بالقيام بأحد الاجراءات التالية :

١ — ارسال مزيد من المصادقات بشكل أكثر بالمقارنة عنه في حالة ماتم استخدام النموذج الايجابي للمصادقات •

٢ — تطبيق اجراءات مراجعة أخرى بشكل أكثر نطاقا عنه في حالة استخدام النموذج الايجابي •

تتضمن اجراءات المراجعة الاخرى فحص التالي :

أ) المتحصلات النقدية اللاحقة •

ب) اشعارات التحويل النقدية اللاحقة •

جـ) مستندات المبيعات والشحن •

ـ خطوات اجراء عملية المصادقات :

Steps in confirmation process

فيما يلى الخطوات التى يجب اتباعها لاجراء عملية المصادقة :

(١) الحصول على جدول بأعمار حسابات المدينين .
(٢) اختيار الحسابات الخاصة باجراء المصادقة .
(٣) اعداد وارسال طلبات المصادقة بالبريد .
(٤) تشغيل الاجابات على طلبات المصادقة .
(٥) تلخيص نتائج اجراء المصادقات .

الحصول على جدول باعمار حسابات المدينين :

Obtain aged schedule of accounts receivables

يجب أن يحصل المراجع على جدول بأعمار حسابات المدينين طبقا لتاريخ المصادقة ، يتعين على المراجع تطبيق الاجراءات التالية لذلك الجدول :

١ ـ تحديد ان الاجماليات تعتبر صحيحة .
٢ ـ مقارنة كافة أو عينة أرصدة الحسابات المختارة مع أرصدة الحساب فى الاستاذ الفرعى لحسابات المدينين .
٣ ـ فحص الارصدة الدائنة .

اختيار الحسابات الخاصة باجراء المصادقة :

Selection of accounts for confirmation

يستخدم المراجعون الحكم الشخصى فى اختيار الحسابات الخاصة باجراء المصادقات . مع ذلك يعتبر استخدام طرق المعاينة الاحصائية اجراء نموذجيا لعمليات الاختيار . أيا كانت طريقة الاختيار المستخدمة ، فان المراجع يقوم باجراء المصادقة على الحسابات التالية :

١ ـ كافة الحسابات ذات الرصيد الذى يزيد عن قيمة محددة مسبقا ، ترتكز تلك القيمة المحددة مسبقا على تقييم المراجع للاهمية النسبية .

٢ — بعض أو كافة الحسابات التى يتميز بأن رصيدها صفر .

٣ — الحسابات ذات البنود القديمة غير المدفوعة ، بصفة خاصة عندما يتم سداد المبيعات اللاحقة .

٤ — الحسابات التى تم اعدامها أثناء السنة محل المراجعة .

٥ — الحسابات المرتبطة بالعميل ، ولكنها لم يتم مراجعتها عن طريق المراجع .

٦ — حسابات معينة ظهرت فى جدول حسابات المدينين للسنة السابقة ، ولكنها لم تظهر فى جدول السنة الحالية .

٧ — الحسابات ذات الارصدة الدائنة :

أ) عادة لن يرغب العميل فى ارسال طلبات مصادقة على تلك الحسابات ، فاذا كانت قيمة تلك الحسابات جوهرية ، فقد يكون هناك قيد فى النطاق .

ب) اذا لم يتم ارسال مصادقة على الحسابات ذات الارصدة الدائنة ، فيتعين على المراجع تطبيق اجراءات مراجعة بديلة .

اعداد وارسال طلبات المصادقة بالبريد :

Preparation and mailing of confirmation requestrs

يجب أن يقوم المراجع بملاحظة الاجراءات التالية عن اعداد وارسال طلبات المصادقة بالبريد :

١ — اعداد جدول بالحسابات التى يجب أن يتم المصادقة عليها :

أ) بالحـروف .

ب) العنـوان .

ج) القيمـة .

د — تحديد رقم كل حساب ، يجب أن يوضع هذا الرقم أيضا فى طلب المصادقة .

هـ) جمع قيمة حسابات المدينين المختارة لاغراض المصادقة عليها وحساب النسبة المئوية لاجمالى قيمة حسابات المدينين ·

ل) تحديد عدد طلبات المصادقات وحساب النسبة المئوية الى اجمالى عدد الحسابات ·

م) ترك أعمدة بيضاء كافية بعد عمود اسم العملاء وذلك لاغراض ادخال المعلومات التالية بعد استلام الرد على المصادقات :

١ – تاريخ استلام الرد على مطالبة المصادقة ·

٢ – القيمة التى تم التصديق عليها ·

٣ – شرح اية اختلافات فيما بين القيمة المدين بها العميل موضوع المصادقة وقيمة الرصيد طبقا لدفاتر العميل ·

ن) ترك عامود لاغراض ادخال تاريخ ارسال المطالبة الثانية بالبريد ·

ى) الاشارة بأسفل – الى تاريخ ارسال المصادقة – لاول مرة بالبريد ·

٢ – أن يطلب من العميل أن يقوم بوضع العنوان على نماذج المصادقة واعداد قوائم العميل ·

٣ – عندما يستلم المراجع المصادقة المعنونة برصيد الحساب بالاضافة الى قائمة العميل ، فانه يجب أن يقوم بمقارنة ذلك الرصيد بالرصيد فى الجدول ·

٤ – يجب أن يتم فحص واختبار بعض عناوين العميل بشكل مستقل ، يمكن اجراء تلك الاختبارات عن طريق مقارنة العنوان فى المصادقة بالعنوان فى دليل التليفون ·

٥ – بعد مراجعة وترقيم المصادقات ، يجب أن يقوم المراجع بادخالها وقائمة العميل فى مظروف معنون بمكتبه حتى يعود الى مكتبه عند الرد على المصادقة ·

٦ — بالاضافة الى ادخال طلب المصادقة فى المظروف ، يتم ادخـــال طابع بوسته — بحيث يتم وضعه فى المظروف المعنون باســـم المراجـع .

٧ — عندما يتم لصق الطابع على طلبات المصادقة فان المراجع يجـب أن يقوم بارسال تلك المصادقات بالبريد .

من الفتـرة التى تبدأ باستلام المراجع لطلبات المصادقة المعنونـة المتضمنة أرصدة الحساب ، يجب عليه ألا يفقد أى رقابة أو سيطرة عـلى المصادقة ، حيث تظل دائما طلبات المصادقة فى حيازة أو تحت اشـراف حتى يتم ارسالها بالبريد .

— تنظيم الردود على طلبات المصادقة :

Processing response to confirmation requests

عندما يتم استلام الردود على المصادقات ، فان المراجع يجـب أن يقوم باجراء مايلى :

١ — ادخال الاتى لكل حساب :
 - تاريخ الاستلام .
 - القيمة التى تم المصادقة عليها .

٢ — اذا اختلفت القيمة التى تم التصديق عليها عن رصيد الحساب ، فانه يجب أن يتم القيام بالاتى :

أ) تصوير نسخة من رد المصادقة .

ب) اعطاء الصورة الى العميل ، وأن يطلب منه تسويـة الاختلاف وتقديم التوثيق المرتبط بالبنود محل التسوية .

جـ) مراجعة التوثيق المرتبط بالبنود محل التسوية .

د) اذا كان التوثيق مقنع ، فان المراجع يقوم بادخال أسـباب الاختلافات فى جدول مصادقة حسابات المدينين .

٣ — اذا كانت القيمة محل المصادقة مختلفة عن رصيد الحساب، وأن العميل لم يستطيع تسوية الاختلاف بشكل مقنع ، فان المراجع يجب أن يقوم بالاتى :

أ — اذا كان الفرق صغير القيمة ، فان المراجع قد يتجاهله، أما اذا كان هناك عدد جوهرى من الاختلافات الصغيرة فان المراجع يجب أن يقوم بتحليل هذه الفروق الجوهرية، فاذا أشار هذا التحليل الى وجود عيوب فى نظم الرقابة على حسابات المدينين ، فان المراجع قد يقوم بتطبيق اجراءات مراجعة اضافية حتى يكون مقتنعا بشكل كاف برصيد حسابات المدينين •

ب — اذا كان الاختلاف جوهريا ، فان المراجع يطلب من العميل ان يقوم بارسال خطاب للمدين بهذا الخصوص ، مع ضرورة أن يرسل رد المدين مباشرة فى مظروف الى مكتب المراجى القانونى •

Summarizing confirmation results : تلخيص نتائج المصادقة

يجب على المراجع اعداد ورقة عمل تهدف الى تلخيص نتائج المصادقة قرب نهاية عملية المراجعة ، يجب أن تتضمن ورقة العمل الاتى :

١ — عدد وقيمة المصادقات المرسلة والنسبة المئوية لتلك المصادقات الى اجمالى حسابات المدينين •

٢ — عدد وقيمة المصادقات المستلمة والنسبة المئوية لها الى اجمالى طلبات المصادقات •

٣ — عدد وقيمة المصادقات المستلمة ذات الاستثناءات والتى تم تسويتها عن طريق العميل بشكل مقنع ، وحساب النسبة المئوية لتلك المصادقات الى اجمالى المصادقات التى تم طلبها •

٤ — عدد وقيمة المصادقات المستلمة ذات الاستثناءات والتى لم يتم تسويتها بشكل مقنع عن طريق العميل ·

أ — تحديد اجمالى قيمة الاختلافات فيما بين سجلات العميل وردود المصادقات ·

ب — تحديد الاسباب المرتبطة بالاختلافات والاهمية النسبية للاختلافات ·

جـ — حساب النسبة المئوية لتلك الاختلافات الى اجمالى المصادقات التى تم طلبها ·

٥ — مراجعة الاحصائيات الناتجة وتحديد اذا كانت نتائج اجراءات المصادقات قد وفرت دليل اثبات كاف وصالح على وجود حسابات المدينين ،فاذا لم يقتنع المراجع بنتائج اجراءات المصادقات ، فانه يجب أن يقوم بأداء اجراءات أخرى على النحو التالى :

أ — مراجعة المتحصلات النقدية اللاحقة واشعارات التحويل المؤيدة ·

ب — مراجعة فواتير المبيعات ومستندات الشحن المرتبطة ·

عدم الرد على طلبات المصادقة : Nonresponse to confirmation requests

اذا لم يتم استلام رد على طلب المصادقة خلال فترة زمنية معينة (من اسبوعين الى ثلاثة أسابيع) ، يجب أن يتم ارسال طلب مصادقة ثانية ، يجب أن يذكر المراجع تاريخ ارسال الطلب الثانى للمصادقة بالبريد فى ورقة عمل مصادقة حسابات المدينين ·

اجراء مكالمة تليفونية الى المدين : Telephone call to debtor

اذا ارتبط عدم الرد على طلب المصادقة بحساب ذو رصيد جوهرى ، يجب أن يقوم المراجع باجراء مكالمة تليفونية بالعميل (المدين) ، فاذا قام المراجع باجراء المصادقة تليفونيا ، فانه يجب أن يقوم باجراء التالى :

١ — الحصول على اسم ولقب الشخص الذى يقوم بتوفير المعلومات المرتبطة ·

٢ — طلب أن يتم التصديق كتابة على المعلومات التــى يتم توفيرها ٠

اجراءات المراجعة الاخرى : Other auditing procedures

اذا ارتبط عدم الرد بحساب معين ذو رصيد جوهرى ، فان المراجــع يجب أن يقوم بمراجعة ملف العميل المدين لتحديد الاتى :

١ — المتحصلات النقدية اللاحقة لنهاية السنة ٠

٢ — البنود المدفوعة اللاحقة لنهاية السنة ، ذلك يتم اجراوءه عــن طريق مراجعة اشعار تحويل العميل المدين ٠

عدم تسليم طلب المصادقة : Nondeliveryof confirmation request

اذا ارتدت طلب المصادقة للمراجع بسبب عدم تسليمها ، فان المراجــع يجب أن يقوم باجراء التالى :

١ — تحديد العنوان الجديد للعميل المدين وارسال طلب المصادقة بالبريــــد ٠

٢ — اذا توقف أو لم يستمر المدين فى مزاولة النشاط ، يتـــــم التحقق من قيام العميل بتكوين المخصصات الملائمة ٠

طلبات المصادقة غير المتوقعة : Confirmation responses not expected

أحيانا قد لايتوقع المراجع الرد على طلب المصادقة ، بوجه عــــام فان الجهات التالية لن تقوم بالرد أو لا يمكنها الرد على طلبات المصادقة :

١ — التنظيمات والموءسسات الحكومية ٠

٢ — منشآت الاعمال الاجنبيــــة ٠

٣ — الشركات الكبيرة التى تستخدم نظام التشغيل الالكترونى ٠

الاجراءات التي يتعين أداوءها عندما تكون طلبات المصادقة غير متوقعة :

عندما لايتوقع المراجع الرد على طلب المصادقة ، من ثم فانه يجب أن يقوم بأداء التالى :

١ — طلب مصادقة عن بنود محددة تم تضمينها فى رصيدالحساب .

٢ — مراجعة التحويلات اللاحقة للمدين ، عندما تكون قيمة هذه التحويلات جوهرية ، يقترح انه خلال فترة من الزمن لاحقة لتاريخ الميزانية العمومية — أن يكون المراجع حاضرا عندما يتم استلام العميل البريد المرتبط بتلك التحويلات ، حيث يجب أن يفتح المراجع كافة البريد المستلم من عملاء الشركة غير القادرين على المصادقة على أرصدتهم ، ومقارنة اشعارات التحويل بأرصدة دفتر الاستاذ .

قائمة مراجعة للمصادقة : Confirmation checklist

للتأكد ولضمان أن كافة الاجراءات الضرورية قد تم تطبيقها عند اجراء مصادقات حسابات المدينين ، يجب على المراجع أن يقوم بتصميم قائمة مراجعة لاجراء تلك المصادقات .

٢/٤/٥/٥ أساليب التطبيق المرتبطة بملاحظة المخزون :

Techniques for application: Observing of Inventories

توقيت ونطاق ملاحظة المخزون :

يتم تحديد توقيت ونطاق ملاحظة المخزون عن طريق النظام المخزنى للعميل وفعالية نظم الرقابة الداخلية المرتبطة به ، فاذا ما احتفظ العميل بنظام جرد مستمر وكانت نظم الرقابة على المخزون فعالة ، من ثم فقد يقوم المراجع بتقييد نطاق ملاحظة المخزون ، وقد يلاحظ الجرد المادى عدة مرات أثناء السنة .

وجدير بالبيان ، يجب على المراجع اتباع ارشاد القسم٣١٣ (اختبارات التحقق السابقة لتاريخ الميزانية العمومية) عند ملاحظة المخزون السابقة لنهاية السنة المحاسبية .

نظام الجرد الدوري : Periodic inventory system

اذا ماكان لدى العميل نظام جرد دورى ، فانه يجب أن يتم اجـراء الجرد المادى للمخزون مرة واحدة على الاقل أثناء السنة ، بغض النظر عن عدد المرات التى يجريها العميل لجرد المخزون أثناء السنة ، فان المراجع يجـب أن يقوم بملاحظة ذلك الجرد الذى يحدث عند أو قرب نهاية السنة ٠

لاغراض هذا الارشاد ، يفترض أن العميل يحتفظ بنظام جرد دورى ، نفس الاجراءات سوف تستخدم بتعديلات محدودة للغاية — عندما يتم ملاحظـة جر المخزون اذا ماكان للعميل نظام جرد مستمر ٠

المخزون في مخازن الاستيداع العمومية :
Inventory in a public warehouse

قد يكون للعميل مقدار جوهرى من المخزون يحتفظ به فى مخـــزن استيداع عمومى ، ثم تحديـد اجراءات المراجعة المرتبطة بمثل تلك الظروف فى المتطلبات الرئيسية لهذا الارشاد ٠

الخطوات المتبعة في ملاحظة المخزون :
Steps in the observing of inventory

هناك خطوتين رئيسيتين يتم اتباعهما عند ملاحظة الجرد المـــادى للمخزون هما :

١ — تخطيط الجرد المادى للمخزون ٠
٢ — تنفيذ الجرد المـادى ٠

تخطيط الجرد المادي : Planning the physical inventory

تعتبر عملية تخطيط الجرد المادى للمخزون اجراء ضروريا ، حيث يجب أن يقوم المراجع بمراجعة واعداد تعليمات للعميل ، ويجب أن يعمل بشكـــل

وثيق مع العميل فى مرحلة التخطيط . يجب أن يتم اجراء الجرد فى وقت معين ملائم عندما يتم تأجيل الاعمال موقتا .

يعتبر العميل المسئول الرئيسى عن تخطيط واجراء الجرد المادى ، بسبب الدور الهام للمراجع فى اجراء الجرد ، فانه يجب أن يشارك فى مرحلة التخطيط .

قبل اجراء الجرد يجب أن يقدم العميل خطة الجرد التى تتضمن مايلى :

١ - تحديد تاريخ وزمن الجرد .
٢ - مواقع الجرد .
٣ - طريقة الجرد (العد) والتسجيل .
٤ - تعليمات للعاملين .
٥ - الاحتياطيات المرتبطة بالاتى :
أ - حركة المخزون أثناء عملية العد .
ب - فصل المخزون غير المملوك للعميل .
جـ - التنظيم المادى للمخزون .

تاريخ وتوقيت الجرد : Date and timing of inventory

اذا كان للعميل نظام جرد دورى ، فان الجرد المادى يجب أن يتم اجراؤه فى أو قرب نهاية السنة ، يجب أن يتم أداء الجرد فى الفترة التى يتوقف فيها العمل أو عندما يكون فى أقل معدل ممكن . يجب أن يتم اجراء الجرد مثاليا عندما لايقوم العميل بالعمل على سبيل المثال أيام نهاية الاسبوع (الجمعة أو الاحد مثلا) أو بعد ساعات العمل .

مواقع الجرد : Location of inventory

يجب أن تشير خطة العميل الى موقع كافة المخزون ، عادة مايتركز موقع المخزون فى الاتى :

١ — فى مبانى العميل ، حيث يجب أن يشير العميل الى موقع وجـــود المخزون فى مبانيه ٠
٢ — مبانى مصنع العميل بخلاف المبانى الرئيسية للعميل ٠
٣ — بضاعة أمانة طرف الغير ٠
٤ — فى الترانزيـت ٠
٥ — فى مخازن استيداع عموميـة ٠
٦ — فى مصانع غير مرتبطة بالتشغيل ٠

طريقة العد : Method of counting

عندما يتم اجراء الجرد العادى ، فان الامر يقتضى وجود فردين ،أحدهما لذكر العد والاخر لتسجيله ، أو أحدهما لاجراء العد والاخر لفحص هـــذا العد ، عادة مايتم تسجيل العد فى مزيج أو أحد المستندات التالية :

١ — أوراق جرد مرقمة ومسلسلة ٠
٢ — بطاقة جرد مرقمة ومسلسلة ٠
٣ — بطاقات مثقبة مرقمة ومسلسلة ٠

عندما يتم اجراء الجرد ، يقوم المراجع بالاحتفاظ بنسخة واحدة مـــن تلك المستندات (بطاقات ، أوراق الجرد ٠٠) ٠

تعليمات الى الموظفين : Instruction to employees

قبل قيام العميل بعد المخزون ، فان المراجع يجب أن يقـــوم بمراجعة التعليمات الى الموظفين ، ويجب أن تتضمن تلك التعليمات مايلى :

١ — طريقة العد والتسجيل :
أ) هل سيقوم شخص واحد بالعد والتسجيل ثم يقوم الشخـــص الاخر بالفحص والاختبار ٠
ب) هل سيقوم شخص بالعد الى شخص ثانى ، ثم يقوم الشخـــص الاخير بتسجيل العد ٠

٢ — طريقة ترتيب المخزون قبل اجراء العد العادى :

أ) هل يتم فصل المخزون عن طريق رقم مسلسل أو بطريقة أخرى معينة ٠

ب) هل يتم نقل المخزون الى منطقة محددة ٠

٣ - طريقة الوصف ، هل سيتم وصف المخزون عندما يتم تسجيله ؟

أ) رقم تسلسلى ٠

ب) رقم جزئى ٠

جـ) طريقة أخرى ٠

٤ - طريقة الرقابة على بطاقات المخزون ، أوراق المخزون أو البطاقات المثقبة ٠

أ) من الذى سيكون لديه الحيازة ؟

ب) كيف سيتم توزيعها على الاشخاص الذين يقومون باجراء العد؟

٥ - كيف ومتى يجب أن يتم تجميع أوراق أو بطاقات الجرد ؟

٦ - حيازة بطاقات وأوراق الجرد عندما يتم اتمام العد المادى ٠

اعتبارات أخرى :

يجب أن توفر أيضا الخطة المرتبطة بالجرد المادى مايلى :

١ - حركة المخزون أثناء عملية العد :

أ) كلما كان ذلك ممكنا - يجب ألا يتم شراء أية بضائع حتى يتم الانتهاء من العد المادى ، اذا لم يكن ذلك ممكنا فان تلك البضائع التى سوف يتم نقلها يجب أن يتم فصلها ٠

ب) يجب أن يتم استخدام منطقة مستقلة فى مبنى العميل ، حيث تنقل فيها تلك البضائع المشتراه والمستلمة أثناء عملية العد ٠

٢ - فصل المخزون غير المملوك للعميل على سبيل المثال مايلى :

أ) المخزون الموجود كأمانة لصالح الغير ٠

ب) البضائع المباعة لاحد العملاء ولم يتم شحنها بعد اليه ٠

جـ) البضائع المملوكة لاحد العملاء وموجودة فى مخازن العميل لاصلاحها ٠

التخطيط المسبق لملاحظة الجرد :

Preplanning for inventory observation

قبل أن يقوم العميل باجراء عملية الجرد ، يجب أن يقوم المراجع باعداد برنامج المرتبط بملاحظة الجرد ، قبل اعداد ذلك البرنامج ، يجب أن يقوم المراجع باجراء مايلى :

١ ـ مراجعة أوراق العميل لملاحظة الجرد فى السنة السابقة للتحقق من التالى :

أ) طبيعة المخزون .

ب) الاهمية النسبية للبنود المرتبطة .

جـ) مكونات المخزون .

د) طبيعة أى مشاكل مرتبطة .

٢ ـ مراجعة خطة الجرد العادى للعميل ومناقشته فيها .

٣ ـ زيارة كافة المواقع التى بها قيم مخزون جوهرية .

٤ ـ دراسة الحاجة لاستخدام خدمات خبير خارجى للمساعدة فى حل مشاكل التحديد والتقويم لبعض بنود المخزون .

٥ ـ اعداد تخصيص للافراد المرتبطين بملاحظة الجرد .

برنامج المراجعة المرتبط بملاحظة الجرد :

Audit program for inventory observation

بعد القيام بالمراجعة المبدئية ، فان المراجع يجب أن يقوم باعداد برنامجه عن الملاحظة ، ذلك البرنامج يجب أن يتضمن مايلى :

١ ـ الحصول على أرقام القطع أو الارقام الفاصلة **Cutoff numbers** بمعنى اخر رقم للبضاعة الواردة واخر رقم للبضاعة الصادرة قبل أن يتم القيام بالعد العادى .

٢ ـ اخطار موظفى العميل باجراءات الجرد .

٣ ـ تخصيص العدد الكافى من الموظفين لملاحظة أن اجراءات العميل فى الجرد قد تم تنفيذها بشكل صحيح .

٤ - تحديد النطاق المرتبط بالمدى الذى سيتم خلاله اختبار جرد العميل .

٥ - اختيار عدة صناديق من المخزون عشوائيا ، وفتحها للتحقق من أن المخزون موجود بالفعل .

٦ - اختيار عدد من بنود المخزون عشوائيا واجراء الاتى :

أ) هل قام العميل بقياسهم .

ب) هل قام العميل بوزنهم .

٧ - عندما يتم اختبار عد العميل ، يتم مقارنة العد بما يظهر فى بطاقة المخزون ، أيضا يتم مقارنة الرقم المسلسل للمخزون والوصف مع مايظهر ببطاقة المخزون .

٨ - الحصول على مدى من الارقام المرتبطة ببطاقات المخزون المستخدمة لتسجيل المخزون .

أ) عند نهاية العد والجرد يتم التحقق من أن كافة الارقام الموزعة والمرتبطة بالعد قد تم المحاسبة عنها .

٩ - القيام بوضع ملاحظات على كافة البطاقات الخاصة بالجرد - بما يفيد وجود بنود من المخزون راكدة أو معينة أو زائدة عن الحاجة أو أنها أصناف بطيئة الحركة .

١٠- بعد اتمام اجراءات الجرد يتم عمل جولة مع المشرف والتأكد من أن كافة البنود قد تم ذكرها فى البطاقات .

١١- المحاسبة عن كافة الارقام الموزعة .

١٢- الاشراف على استلام كافة البطاقات .

١٣- القيام بالتحقق من أن المخزون الغير مملوك للعميل لم يتم تضمينه فى العد .

١٤- اذا ما استخدم عمل خبير ، يتعين ملاحظة اجراءاته .

١٥- بالنسبة للمخزون من المنتجات تامة الصنع ، يجب اجراء التالى على أساس اختبارى :

أ) فحص تلك المنتجات للتحقق من أنها تامة الصنع .

١٦- بعد استلام كافة بطاقات الجرد ، يتم مراجعة الارقام للتحقق من أن كافة الارقام قد تم المحاسبة عنها .

١٧- فصل النسخة الاصلية والصورة المرتبطة ببطاقات الجرد ، وترك النسخة الاصلية مع العميل مع الاحتفاظ بالصورة فى ملفات المراجعة .

عند اتمام الجرد المادى ، يجب أن يقوم المراجع باعداد مذكرة لملاحظة الجرد ، بحيث تتضمن مايلى :

١ - الارقام الفاصلة للاستلام والشحن .
٢ - موظفى الشركة الذين قاموا بالاشراف على عملية العد .
٣ - مدى الرقم المرتبط ببطاقات الجرد .

قيام منشآة خارجية باجراء الجرد :

Outside inventory-taking firm

قد يوكل العميل أحد المنشآت الخارجية باجراء الجرد المادى ، مع ذلك فان هذا الاجراء لن يخلص أو يحد من مسئولية المراجع عن ملاحظة الجرد المادى .

اجراءات المراجع :

اذا ما استعان العميل بمنشأة خارجية للقيام بالجرد المادى ، فان الاهتمام الرئيسى للمراجع يتركز فى تحديد فعالية اجراءات المنشأة الخارجية . لتقويم أداء تلك الاجراءات ، فان المراجع يجب أن يقوم باجراء مايلى :

١ - فحص برنامج ملاحظة الجرد للمنشأة الخارجية .
٢ - ملاحظة اجراءات المنشأة ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة .
٣ - اعادة حساب العمليات الحسابية للجرد المقدم بشكل اختيارى ، فاذا ما اقتنع المراجع باجراءات المنشأة الخارجية ، فانه قد يخفض ولا يحذف عمله المرتبط بالعد المادى للمخزون .

القيود الموجودة على المراجع :

يتمثل قيد النطاق فى أى قيود على الحكم الشخصى للمراجع بخصوص نطاق اتصاله بالجرد المادى الذى يتم عن طريق المنشأة الخارجية ٠

قائمة المراجعة لملاحظة المخزون :

Accounts receivable confirmation checklist

للتأكد ولضمان أن كافة الاجراءات المرتبطة بالجرد قد تم تطبيقها عند ملاحظة الجرد ، يجب أن يقوم المراجع بتصميم قائمة مراجعة لملاحظة الجرد ٠

٥/٥/٥ قائمة مراجعة للمصادقة عن حسابات المدينين :

قائمة المراجعة للمصادقة عن حساب مدين

العميـــل

تاريخ المراجعة

التعليمات :

تلك القائمة مقسمة الى قسمين رئيسيين هما :

١ ـ معلومات عامة ٠

٢ ـ اجـــراءات ٠

اذا ماكانت الاجراءات المحددة غير ممكنة التطبيق ، يتم ادخال علامـــة (غ م) فى العمود " أدى بمعرفة " وشرح السبب فى عمود الشرح ٠

المعلومات العامـة

١ - تاريخ ارسال المصادقة

	مصادقـة ايجابيـة	مصادقة سلبية
الطلب الاول		
الطلب الثانى		
الطلب الثالث		

٢ - بالنسبة للمصادقة الايجابية - حدد الاتى :

	عدد حسابات المدينين	قيم حسابات المدينين
أ - حسابات المدين		
ب - المصادقات المرسلة		
جـ - النسبة المئويـــة		
د - الردود		
هـ - النسبة المئوية للمصادقات المرسلة		
و - النسبة المئوية لاجمالى المدينيـــن		

٣ - بالنسبة للمصادقات السلبية ، يتم تحديد التالى :

	عدد حسابات المدينيـــن	قيم حسابات المدينيـــن
أ - حسابات المدينين .		
ب - المصادقات المرسلة .		
جـ - النسبة المئوية .		
د - الـــردود .		
هـ - النسبة المئوية للمصادقات المرسلة .		
و - النسبة المئوية لاجمالى المدينين		

الاجـــــراءات :

الاجـــراء	أدى بمعرفة	التاريخ	الشرح
١ - الحصول من العميل على جدول بأعمـــــار المدينين .			
٢ - تحديد أن كافة الحسابات الموضحة فى جدول حسابات المدينين تعتبر حسابات عملاء .			
٣ - التحقق من أن الاجماليات فى حسابات المدين يعتبر صحيح ومقارنة ذلك الاجمالى مع رصيـد حسابات المدينين فى دفتر الاستاذ العام .			
٤ - مقارنة كافة أو عينة مختارة من أرصدة حسابات المدينين فى الجدول مع أرصدة الحساب فـى حسابات المدينين بدفتر الاستاذ الفرعى .			
٥ - اختيار حسابات لاغراض اجراء المصادقـــات الايجابية .			
٦ - اختيار حسابات لاغراض اجراء المصادقـــات السلبية .			
٧ - اعداد جدول بالحسابات التى يتم المصادقـــة عليها ، وتحديد مايلى : أ - رقم المصادقة . ب - اسم الحساب . جـ - عنوان الحساب . د - رصيد الحساب المدين . هـ - الرصيد المصدق عليه . و - الاختـلاف . ز - شرح الاختلاف - ان وجد - .			

الاجـــراء	أدى بمعرفة	التاريخ	الشرح
٨ ـ فحص عناوين الحساب على أساس اختبارى ، من مصدر مستقل عن قسم حسابات المدينين مثل : أ ـ ملف العميل ٠ ب ـ دليل التليفونـــات ٠			
٩ ـ ارسال طلبات المصادقة بالبريد فى مظـــروف معنون عليه اسم المراجع الذى يرسل الـــرد اليـه ، بحيث يتضمن مايلى : أ ـ ايضاح العميل ٠ ب ـ خطاب طلب المصادقة ٠ جـ ـ مظروف ملصق عليه طابع ٠			
١٠ـ بالنسبة للردود على المصادقات ـ يتم اجـراء مايلى : أ ـ ادخال الرصيد المصدق عليه ٠ ب ـ قيام العميل بتسوية أى اختلافات ٠ جـ ـ مراجعة المستندات المؤيدة لبنـــود التسوية ٠			
١١ـ ارسال طلبات مصادقة ثانية ٠			
١٢ـ ارسال طلبات مصادقة ثالثة ٠			
١٣ـ بالنسبة لعدم الرد على الارصدة الجوهريـــة، يتم اجراء مايلى : أ ـ مراجعة المتحصلات النقدية اللاحقة٠ ب ـ مراجعةاشعارات تحويلات العميل ٠			

الاجـــراء	أدى بمعرفة	التاريخ	الشرح
١٤- اذا ما أشار العميل المدين الى عدم امكانية التصديق على الرصيد ، يتم طلب المصادقة على : أ - فواتير محددة · ب - متحصلات نقدية محددة ·			
١٥- فى حالة عدم تسليم طلبات المصادقة ، يتم ارسال الطلب بالبريد للعنوان الجديد ·			

٦/٥/٥ : قائمة مراجعة لملاحظة المخزون :

Inventory observation checklist

قائمة مراجعة ملاحظة المخزون

العميل

تاريخ المراجعة

تاريخ الجرد العادى

تعليمـــــات :

تم تقسيم قائمة المراجعة الى أربعة أقسام هى :

١ - معلومات عامة ·
٢ - اجراءات يتم ادائها قبل تاريخ الجرد العادى ·
٣ - اجراءات يتم ادائها عند تاريخ الجرد العادى ·
٤ - اجراءات يتم ادائها بعد تاريخ الجرد العادى ، اذا لم يكن الاجراء المحدد غير ممكن التطبيق ، يتم ادخال غم فى عمود "تؤدى عن طريق" وابداء الاسباب وراء ذلك فى عمود الشرح ·

المعلومات العامــة

١ - تحديد مواقع المخزون
أ - ----------------
ب - ----------------
جـ - ----------------

٢ - تحديد الاعضاء العاملين المخصصين فى ملاحظة عد المخزون :
أ - ----------------
ب - ----------------
جـ - ----------------
د - ----------------
هـ - ----------------
و - ----------------

٣ - تحديد موظفى العميل الذين يقومون بالاشراف على عد المخزون :
أ - ----------------
ب - ----------------
جـ - ----------------
د - ----------------

٤ - اذا تم وضع بطاقة للجرد ، يتم الاشارة الى مدى أرقام البطاقة :
أ - من --------
ب - الى --------

٥ - اذا لم يتم عمل بطاقة للجرد ، يتم الشرح باختصار عن كيف يتـــم عد المخزون .

٦ - طبيعة المخـــزون :
أ - منتجات تامة الصنع .
ب - منتجات تحت التشغيل .
جـ - مواد خـــام .

٧ - وصف اجراءات الجرد العادية للعميل ، بدلا من هذا الوصف ، يتم الحصول على نسخة من تعليمات العميل .

٨ - الاشارة الى مايأتى :

أ - رقم مستند الوارد الاخير قبل العد العادى .

ب - رقم مستند المبيعات الاخير قبل العد العادى .

أ) رقم ايصال الشحن .

ب) رقم فاتورة المبيعات .

٩ - الاشارة الى مايأتى :

أ - بطاقة المخزون :

١) الرقم المستخدم .

٢) الرقم الذى تم فحصه .

١٠- قيمة المخزون :

أ - اجمالى قيمة المخزون .

ب - قيمة المخزون الذى تم فحصه .

الاجراء	أدى بمعرفة	التاريخ	الشرح

أولا : قبل تاريخ العد العادي يتم اجراء مايلى :

١ - زيارة مواقع المخزون :

ملاحظة المناطق الحرجة :

أ - الاستلام

ب - الشحن

ج - الانتاج

د - ------

الاجــــــــراء	أدى بمعرفة	التاريخ	الشرح
٢ ـ مراجعة تعليمات المخزون :			
أ ـ التاريخ والوقت .			
ب ـ المواقــع .			
جـ ـ طريقة العد والتسجيل .			
د ـ فصل المخــزون .			
٣ ـ مناقشة الاتى مع العميل :			
أ ـ الترتيب العادى للمخزون .			
ب ـ فصل المخزون غير المملوك للعميل .			
جـ ـ ورود وشحن أصناف من المخزون أثنــاء العد .			
د ـ الانتاج أثناء العد .			
٤ ـ التأكد والتحقق من المواقع الاخرى للمخــزون			
أ ـ فى الترانزيت .			
ب ـ بضاعة أمانة طرف الغير .			
جـ ـ فى مخازن الاستيداع العمومية .			
٥ ـ مراجعة أوراق العمل لملاحظة المخزون فــى السنة الثانية بخصوص :			
أ ـ طبيعة المخزون .			
ب ـ الاهمية النسبية لبنود محددة .			
جـ ـ مكونات المخزون .			
د ـ طبيعة أى مشاكل مرتبطة .			
٦ ـ دراسة الحاجة لاستخدام خدمات خبير خارجــى.			
٧ ـ مناقشة ملاحظة الجرد مع الاعضاء ـ فريق العمل .			

الاجـــــراء	أدى بمعرفة	التاريخ	الشرح

ثانيا : عند تاريخ الجرد المادي

١ - الحصول على الارقام الفاصلة سواء للشحـــن أو الاستلام .

٢ - الحصول على أرقام أول وآخر بطاقة للجرد .

٣ - التحقق من أن المخزون قد تم ترتيبه وفصـله كما هو مطلوب فى كافة المواقع .

٤ - التحقق من الاعمال التى تم تأجيلها مؤقتا أثناء العـد .

أ - الاستلام .

ب - الشحـن .

جـ - الانتـاج .

٥ - اذا لم يتم تأجيل الاعمال مؤقتا أثناء العـد يتم اعداد مذكرة تشير الى كيفية المراقبة فـى هذا الشأن .

٦ - التحقق والتأكيد عندما يتم الانتهاء من العـد وعمل البطاقات :

أ - قبل الوصول .

ب - بعد الوصول .

٧ - اذا تم عد المخزون وعمل البطاقات بعـد الوصول ، يلاحظ المراجع اذا كان طريقة العد وعمل البطاقة تتوافق مع التعليمات .

٨ - تحديد أن كافة بنود المخزون قد تم عمل بطاقة لهـا .

٩ - عد المخزون على أساس اختبارى ومقارنته مـع الكمية الظاهرة فى بطاقة جرد الصنف .

الاجـــراء	أدى بمعرفة	التاريخ	الشرح
١٠- اعداد جدول يشير الى عد المراجع بالاضافة الى عد العميل المرتبطة بأحد البطاقات محل الاختبار .			
١١- اذا أشار العد الاختبارى الى وجود اختلاف جوهرى ، يتم زيادة عدد البطاقات التى سيتم اختبارها .			
١٢- هل قام العميل بتصحيح البطاقات التى بها الخطأ .			
١٣- بالنسبة لمخزون المنتجات تامة الصنع -التحقق على أساس اختبارى- من أنها فى الحقيقة منتجات تامة الصنع .			
١٤- بالنسبة لمخزون المنتجات تحت التشغيل ، يلاحظ على أساس اختبارى مايأتى : ١ - قيمة المواد . ٢ - قيمة العمالة .			
١٥- مراجعة المخزون الخاص بالبنود القديمة أو الراكدة : أ - مناقشة ذلك مع العميل . ب - اعداد جدول بتلك الاصناف .			
١٦- يتم عمل جولة لمنطقة الجرد والتحقق من أن كافة أصناف المخزون قد تم وضعها فى بطاقات وبالاحرى تم عدها .			
١٧- المحاسبة عن كافة أرقام بطاقات المخزون .			

الاجـــراء	أدى بمعرفة	التاريخ	الشرح
ثالثا : بعد تاريخ الجرد المادي			
١ ـ مقارنة أوراق جرد العميل بنسخ بطاقات جـــرد المخزون :			
أ) ان كافة أرقام البطاقات قـد تـــم المحاسبة عنها •			
ب) وصف الكمية على البطاقة يتوافق مـــع أوراق الجرد •			
جـ) اذا احتفظ العميل بسجلات جرد مستمرة يتم اختبار بطاقات المخزون المقابلة لتلك السجلات •			

الفصل السادس
اختبارات المراجعة لدورة التمويل
الاستثمارات ، القروض وحقوق الملكية

فى هذا الفصل يتم دراسة اختبارات المراجعة (اختبارات الالتـــزام واختبارات التحقق الاساسية) الممكنة التطبيق لثلاثة حسابات رئيسية فى دورة التمويل Financing Cycle هى حسابات الاستثمارات Investments ، القروض طويلة الاجل Long term debt وحقوق الملكية Equity ، حيث يبدأ الفصل بتلخيص طبيعة دورة التمويل ، ودراسة نظم الرقابة الداخلية الخاصة بحيازة Custody ، تسجيل Recording ، واقتنـــــاء Acquisition وبيع الاستثمارات ، بالاضافة الى اصدار وسداد القروض فضلا عن حقوق الملكية . كما يتم تناول طبيعة دراسة المراجع لنظام الرقابة الداخليــة فى دورة التمويل بالاضافة الى شرح اختبارات التحقق الاساسية للتفاصيل .

بناء على ماتقدم يمكن تنظيم هذا الفصل على النحو التالى :

١/٦ طبيعة دورة التمويل .

٢/٦ نظم الرقابة الداخلية الخاصة بحيازة ، تسجيل ،تقويـــم ، اقتناء وبيع الاستثمـارات ، ونظم الرقابة على اصدار وســـداد القروض طويلة الاجل والاستثمارات فى حقوق الملكية .

٣/٦ دراسة المراجع لنظام الرقابة الداخلية فى دورة التمويل .

٤/٦ أهداف عملية المراجعة واختباراتالتحقق الاساسية للاستثمارات، القروض طويلة الاجل وأرصدة حقوق الملكية .

١/٦ طبيعة دورة التمويل : The nature of the financing cycle

تتضمن دورة التمويل بوجه عام وظائف وأنشطة المنشأة المرتبطـــة بتوليد وانتاج الاموال الرأسمالية Capital funds ، ترتبـط دورة

التمويل بشكل مباشر بالدورتين الاخرتين وهما دورة النفقات والمدفوعات النقدية (حيث تستخدم الموارد والمعلومات المقدمة عن طريق دورة النفقاتوالمدفوعات) بالاضافة الى دورة الايرادات والمتحصلات النقدية . (حيث توفر المـــوارد والمعلومات لدورة الايراداتوالمتحصلات) ، فعلى سبيل المثال قد تؤدى دورة التمويل الى سداد مدفوعات نقدية (دورة النفقات والمدفوعات) لاغراض ســداد القروض طويلة الاجل بتسوية رصيدها ، بالاضافة الى أنها قد تؤدى الــــى تحصيل مقبوضات نقدية (دورات الايرادات والمتحصلات) نتيجة بيـع أسـهم رأسماليـة .

يوضح الشكل البيانى رقم (٦/١) علاقة دورة التمويل والاستثمـــارات بالدورات الاخرى .

كما يلخص الشكل البيانى رقم (٦/٢) نطاق دورة التمويل ، حـيث يتم تحديد الوظائف الرئيسية لتلك الدورة ، أنشطتها الشائعة ، قيود اليومية العامة المرتبطة بها بالاضافة الى ابرز النماذج والمستندات المتعلقة بها .

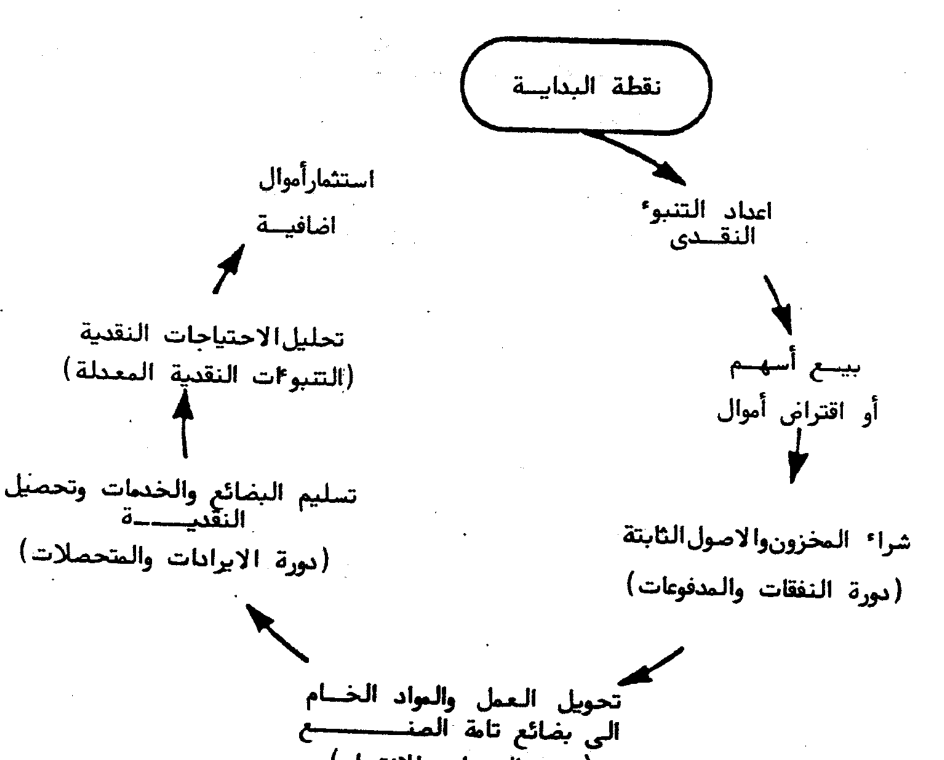
يتضح من الشكل رقم(٦/٢) أن هناك وظيفتين رئيسيتين مرتبطتـين بدورة التمويل هما :

- تحصيل الاموالالرأسمالية من المستثمرين والمقرضين .
- استخدام الاموال الرأسمالية لاغراض أعمال المنشأة أو استثمارهـــا مؤقتا حتى يتم الاحتياج اليها لاغراض أنشطة المنشأة .

هناك عدة أنشطة داخلية مرتبطة بهاتين الوظيفتين . حيث تبــدأ دورة التمويل بقرارات الادارةالخاصة بالاختيار بين المزيج الامثل لمصادر الامـوال الرأسمالية بين الاقتراض أو حقوق الملكية ، بالاضافة الى التخصيـص الامثـل للاموال بين الاعمال الداخلية للمنشأة وبين الاستثمار فى أعمال خارج المنشأة. أيضا فان تلك الدورة تتضمن سداد توزيعات الارباح على أسهم رأس المـــال كذلك سداد الفائدة المستحقة على القروض بالاضافة الى استهلاك redemption

شكل بيانى رقم (١/٦)

دورة التمـــويل والاستثمـــار



شكل بيانى رقم (٦/٢)

نطاق دورة التمويل

الوظائف الرئيسية	الانشطة العامة	القيود العامة	النماذج والمستندات الشائعة
ـ يتم تحصيل الاموال الرأسمالية من المستثمرين والمقرضين .	**الاستثمارات**		
	ـ الحيازة	ـ الحصول على الاستثمار	ـ شهادات السندات
	ـ التسجيل	ـ مبيعات الاستثمار	ـ الورقة التجارية
	ـ التقويم	ـ دخل الفائدة	ـ شهادات الاسهم
	ـ عمليات الاقتناء والبيع	ـ توزيع الربح	ـ سندات الخزانة
	ـ الدخل		
	القروض		
	ـ التسجيل	ـ اصدار قروض	ـ شهادات السندات
	ـ الاصدار والسداد قبل ميعاد الاستحقاق .	ـ سداد قروض قبل ميعاد استحقاقه.	ـ كمبيالات
	ـ الفائدة		
	حقوق الملكية		
	ـ التسجيل	ـ اصدار أسهم	ـ شهادات الاسهم
	ـ الاصدار والاسترداد	ـ توزيعات الارباح	
	ـ توزيعات الارباح	ـ استرداد الاسهم	

أسهم رأس المال (العمليات المالية للاسهـــم Treasury stock transaction) وسداد القروض •

يتم اجراء قيود اليومية الملائمة لدورة التمويل وأهمها تلك المرتبطـــة باصدار وسداد القروض وأسهم رأس المال بالاضافة الى اقتناء وبيع الاستثمارات •

وتتمثل أبرز النماذج والمستندات الشائعة فى الاتى :

شهادة السند : Bond certificate

وهى عبارة عن مستند القرض الذى يمثل القيمة الاسمية للقـــرض Stated amount of debt • وغالبا ماتصدر تلك الشهادة بالالف جنيه ومضاعفاتها •

الورقة التجاريـــة : Commercial paper

وهى عبارة عن النوع الشائع لصك القرض التجارى الذى يستحـــق السداد طبقا لشروط مقررة فى ذلك السند •

شهادة السهـــم : Stock certificate

وهى عبارة عن مستند (ورقة مالية للاسهم العادية) تمثل ملكيـــة عدد محدد من أسهم رأس المال •

أذون الخزانة : Treasure bill

وهى عبارة عن صك قرض يتم اصداره عن طريق الحكومة •

فيما يلى دراسة لاعتبارات نظام الرقابة الداخلية لثلاثة أنواع رئيســـية من العمليات المالية المرتبطة بدورة التمويل وهى الاستثمارات فى الاوراق المالية، اصدار القروض طويلة الاجل واصدار الاسهم العادية •

الاستثمارات : Investments

يمكن أن تستثمر الشركة مواردها اعتمادا على المركز المالى بالاضافة الى متطلبات التشغيل النقدية فى :

١ – سندات أو صكوك قروض قابلة للتسويق أو فى شكل أسهم قابلة للتداول (أسهم عادية أو أسهم ممتازة) .

٢ – التزامات حكومية مثل السندات التى تصدرها الحكومة (أذون خزانة) .

تقوم دورة التمويل بتشغيل استثمارات جارية أو غير جارية ، توجيه الموارد نحو الاستثمار فى حقوق الملكية والقروض سواء فى القطاع الخاص أو العام ، بهدف تعظيم العائد المالى على النقدية العاطلة أو الناقصة .باختصار تقوم دورة التمويل بتشغيل العمليات المالية التى تقوم بتحويل الموارد الداخلية الى استثمارات خارجية ، التصفية Liquidation عندما يكون من الضرورى أن يتم تحويل الاستثمارات الخارجية الى نقدية اما لاغراض احتياجات رأس المال العامل الداخلى أو لاغراض الاستثمارات البديلة .

فيما يلى مناقشة الوظائف الرئيسية ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة بالاستثمارات :

أ – الحيازة ، التسجيل والتقويم : Custody, recording and valuation

بوجه عام يتم الاحتفاظ بالاستثمارات المالية للشركة فى حيازة أما الموظفين الداخليين بالشركة Internal officials أو عند حائزين مستقلين على سبيل المثال منشآت سماسرة الاسهم Stock brokevage ، واذا ماتم الاحتفاظ بتلك الاستثمارات داخليا ، فيجب أن تكون المسئولية مشتركة بين اثنين من الموظفين الرسميين لاغراض التقليل من احتمالات المبيعات غير المصدق عليها فى حالة عدم وجود تواطوء ، يجب أن يتم

جرد الاستثمارات المالية التى يتم الاحتفاظ بها عن طريق أطراف داخلية بصفة دورية على أساس مفاجئ — عن طريق مسئولين عاملين مستقلين ، أى ليس لهم علاقة بوظيفة الحيازة ·

ويجب أن يحتفظ أحد العاملين المحايدين أو المستقلين عن وظيفة الحيازة بسجلات تفصيلية لتلك الاوراق المالية ، حيث يتم تسجيل المعلومات الخاصة بأرقام الشهادة وعددها · توفر تلك السجلات التفصيلية رقابةعلى الاوراق المالية التى يجب أن تكون فى حيازة اما موظف داخلى أو سمسار خارجى ، فاذا ماتم الاحتفاظ بتلك الاوراق المالية خارجيا ، فانه يجب أن يتم اعداد قائمة بتلك الاوراق عن طريق ذلك المصدر الخارجى كل شهر على الاقل ، ويتم ارسالها بالبريد الى المنشأة حيث تتم المطابقة بينها وبين ماورد بالسجلات التفصيلية الداخلية ·

يشير معيار المحاسبة المالية رقم (١٢) الذى أصدره مجلس معايير المحاسبة المالية The Financial Accounting Stdmdard Board FASB وهو الخاص بالمحاسبة عن الاستثمارات المالية الى أنه " يجبأن يتم تصنيف الاستثمارات المالية الى حوافظ أوراق مالية على أساس تبويبها الى أوراق مالية جارية (متداولة) وغير جارية (غير متداولة) أو قصيرة أو طويلة الاجل ، كما يجب أن يتم التقرير عن كل حافظة أوراق مالية عند تكلفتها الاجمالية أو قيمتها السوقية أيهما أقل · ونتيجة لذلك فان المعلومات الخاصة بقيم الورقة المالية يجب أن يتم الحصول عليها فى تاريخ القوائم المالية ، ويفضل أن يتم ذلك عن طريق مسئولين مختصين مستقلين عن كل من المسئولين الداخليين أو الخارجيين عند اقتناء أو بيع تلك الاوراق المالية ·

ب — <u>عمليات الاقتناء والبيع والحصول على الدخل</u> :
Acquisitions Sales and Income

يجب أن يتم التصديق على كافة عمليات اقتناء وبيع الاستثمارات فى الاوراق المالية القصيرة أو طويلة الاجل عن طريق مجلس الادارة أو عن طريق

لجنة ملائمة للتصديق على الاستثمارات ، يجب أن يتم مقارنة أسعار الشـــراء والبيع المسجلة مع الاسعار المعلنة لضمان أن العمليات المالية قد تم تسجيلها عند الاسعار الدقيقة والصحيحة .

تؤدى الاستثمارات فى القروض وحقوق الملكية (السندات والاسهـم) الى الحصول على دخل سواء فى شكل فائدة أو أرباح موزعة على التوالـــــى ، كما أن ذلك يؤدى الى مكاسب أو خسائر عند بيع تلك الاستثمارات ، يجـــب أن يتم الاعتراف بدخل التوزيعات عند الاعلان ، بينما يستحق دخل الفائـدة عند اكتسابها ، كما يتم تسجيل المكاسب والخسائر عند اتمام بيع الاستثماراتفى الاوراق المالية . ويجب أن يعاد اجراء العمليات الحسابية للدخلوالمكاســـب والخسائر المسجلة بشكل دورى عن طريق موظفين غير مسئولين عن حيـــــازة واقتناء وبيع تلك الاوراق الماليـــة .

القــــروض : Debt

يتم اللجوء الى الديون طويلة الاجل (مثل السندات والقروض) لانتاج أموال رأسمالية لاغراض الاستثمار الداخلى أو الخارجى ، الامر الذىمن المحتمل أن يؤدى الى تحقيق معدل عائد أكبر تكلفة من تمويل القروض ، على سبيل المثال يمكن للمنشأة أن تصدر سندات تستحق لمدة ١٠ سنوات بمعدل ١٠٪ اذ ماكان معدل العائد الداخلى أكبر من ١٠٪ والا فان القرض لن يكـــــون ذو جدوى اقتصاديا .

بوجه عام تعتبر العمليات المالية الخاصة بالحصول على القروضوسدادها قليلة نسبيا من حيث عددها ولكنها عادة ماتكون مصحوبة بمستندات قوية مؤيدة (على سبيل المثال التصديق على اصدار السندات يكون من المساهمين ومجلس الادارة) ، تقوم دورة التمويل بتشغيل العمليات المالية الخاصة بالحصـــول على القروض وسدادها ، توجيه المواردمن خلال دورتى الايرادات والمتحصـلات النقدية والنفقات والمدفوعات النقدية على التوالى .

يجب أن يتم التصديق على كافة الديون طويلة الاجل على سبيـــل المثال السندات أو القروض عن طريق مجلس الادارة • يجب أن يتم توثيـــق التصديقات بشكل معبر فى اجتماعات المجلس ، بحيث يتم الاشارة بوضوح الـــى الحد الاقصى لتلك القروض وأسماء المختصين المصرح لهم بشأن تفويضهـــم فـــى اجراء تلك العمليات المالـــية •

يجب أن تتم المحاسبة عن كافة أنواع صكوك القروض فى سجـــلات تفصيلية ، غالبا مايطلق عليها سجلات السندات أو القروض • يجب أن يتـــم الاحتفاظ بتلك السجلات عن طريق موظف غير مسئول عن حيازة أو اصدار أو سداد القروض طويلة الاجل • ويجب أن يطابق أحد الموظفين المستقلين تـــلك السجلات بالاستاذ العام دوريا • كما يجب أن يقوم أحد المختصين المصـــدق عليهم بحساب مصروف الفائدة طبقا لشروط كل نوع من أنواع القروض ، كمـــا يجب أن يتم التعامل مع المدفوعات الناتجة عن طريق دورة النفقات والمدفوعات النقديـــة •

حقوق الملكيـــة : Equity

يتم اصدار أسهم رأس المال (سواء أسهم عادية أو ممتازة Common and Preferred stocks) عن طريق الشركة من أجل الحصول عـــلى أموال رأسمالية لاغراض الاستثمار الداخلى • يمكن القول بأن العمليات الماليـــة لاصدار أسهم رأس المال واستهلاكها تعتبر بوجه عام غيـــر كثيرة تماما مثـــل القروض طويلة الاجل ، ولكنها عادة ماتؤيد بتوثيق قوى ومؤيد (فعلى سبيـــل المثال التصديقات على تلك العمليات فضلا عن قوائم التسجيل بســوق الاوراق المالية (أو البورصة) ، تقوم دورة التمويل بتشغيل العمليات المالية لاصدار أسهم حقوق الملكية ، وتوجيه الموارد من خلال دورتى الايـــرادات والمتحصلات النقدية والنفقات والمدفوعات النقدية على التوالى •

يجب أن يتم التصديق الرسمى على كافة العمليات المالية المرتبطة بالاوراق المالية الخاصة بحقوق الملكية (والتى تتضمن اصدارها واستهلاكها) عن طريق مجلس الادارة كما يجب أن يتم توثيق تلك التصديقات . قد تستلزم بعض العمليات المرتبطة موافقة حاملى الاسهم طبقا للقوانين المحلية ولوائح الشركات ، يجب أن تتم الموافقة على كافة عمليات الاصدار والسداد سواء من ناحية السعر أو العدد عن طريق مجلس الادارة .

يجب أن يتم الترقيم المسبق لشهادات أسهم رأس المال بشكل تسلسلى، كما يجب توقيعها عن طريق موظفين مرخص لهم بذلك عند اصدارها كما يجب أن يتم الغائها فورا عند تسليمها فور سدادها واستهلاكها . ويجب أن يتم حماية شهادات الاسهم غير المصدرة وتضييق الاقتراض منها للموظفين المصدق عليهم بذلك .

تمارس كثير من الشركات الرقابة على الاستثمارات فى الاوراق المالية لحقوق الملكية عن طريق الاستعانة بمسجلين خارجيين مستقلين ووكلاء خارجيين (على سبيل المثال أمناء للاستثمار بالبنوك) لضمان صحة اصدار تلك الاوراق المالية فضلا عن تسجيلها وتحويلها بوجه صحيح . فبينما تحتفظ بعض الشركات الاخرى بسجلات تفصيلية للاوراق المالية الخاصة بحقوق الملكية داخليا عن طريق عاملين مسئولين الامر الذى يترتب عليه ضرورة وجود نظم رقابة داخلية فعالة ، حيث يمكن فى كثير من الحالات تحويل تلك الاسهم الى نقدية بسهولة ، واذا ماتم الاحتفاظ بتلك الاوراق داخليا ، فان حيازة شهادات الاسهم ، وتشغيل العمليات المالية للاسهم والاحتفاظ بالسجلات التفصيلية المرتبطة يجب أن يتم القيام بها عن طريق موظفين وعاملين مستقلين لكل وظيفة مرتبطة .

اعتمادا على الاهمية النسبية وحجم العمليات المالية للاسهم قد تتضمن السجلات التفصيلية للشركة استاذ مساهمين Stockholder's ledger

للمحاسبة عن الاسهم وأصحابها ، يومية تحويلات Transfer Journal لتسجيل الاسهم التى تم تحويلها بالاضافة الى سجلات للرقابة على الشهادات Certificated control records للمحاسبة عن أرقام الاسهم المصدرة أو غير المستخدمة . يجب أن يتم تحديث أستاذ المساهمين (القيد أول بأول) ويجب أن يتم مطابقته دوريا مع يومية التحويلات وسجلات الرقابة على الشهادات . يجب أن تتم المطابقة عن طريق عاملين غير مسئولين عن السجلات .

تجدر الاشارة الى أن توزيعات الارباح على أسهم رأس المال يتم دفعها فقط اذا ماقام مجلس الادارة بالاعلان عن ذلك فى محضر اجتماع المجلس وبعد موافقة الجمعية العمومية على ذلك (على عكس مايحدث بالنسبة للفائدة على القروض طويلة الاجل والتى يجب أن تدفع بمجرد استحقاقها) ، يجب أن يتم حساب المدفوعات النقدية لتلك التوزيعات الى حاملى الاسهم من المعلومات المسجلة باستاذ المساهمين ، حيث يتم السداد من حساب بنكى خاص مخصص لمدفوعات الارباح الموزعة . ويجب أن تتم مطابقة ذلك الحساب البنكى دوريا عن طريق موظف مستقل عن مسئولية الاحتفاظ بسجلات المساهمين أو التعامل مع مدفوعات الارباح الموزعة .

٢/٦ أهداف نظم الرقابة الداخلية والاخطاء أو المخالفات المحتملة للاستثمارات والديون وحقوق الملكية :

تركز المناقشة التالية على اجراءات نظم الرقابة الداخلية المرتبطة بحسابات دورة التمويل (الاستثمارات ، القروض وحقوق الملكية) ، حيث يتم تحديد أهداف الرقابة المرتبطة بعمليات التصديق على ، التنفيذ ، التسجيل والاقتراب من الاصول ، كما يتم اعطاء أمثلة على الاخطاء أو المخالفات المحتملة مع تحديد أمثلة عن اجراءات الرقابة التى تستخدم غالبا لمنع حدوث أو اكتشاف تلك الاخطاء أو المخالفات ، يلخص الشكل البيانى رقم (٦/٣) تلك المناقشة .

التصديق على العملية : Transaction authorization

يجب أن يتم التصديق على كافة عمليات الحصول على الاستثمارات وبيعها طبقا لمعايير الادارة كما سبق الاشارة ، وبالمثل يجب أن يتم التصديق على مصادر التمويل الرأسمالية (القروض والاسهم) • ولاشك فان نقص عملية التصديق يمكن أن يؤدى الى مخالفات لسياسات الشركة الخاصة بعمليات الاستثمارات ، بالاضافة لذلك فانه يمكن الحصول على تحويل رأسمالى عند معدلات فائدة تزيد عن المقرر الامر الذى يمكن أن يؤدى الى تمويل غير ذى جدوى اقتصاديا • للرقابة على مثل تلك الاخطاء المحتملة _ يمكن للادارة أن تحدد سياسات للاختيار والموافقة على تلك العمليات الخاصة بالحصول على الاستثمارات ، بالاضافة الى الحصول على التمويل الرأسمالى فضلا عن اعداد قوائم بالاستثمارات التى تم التصديق عليها اذا استلزم الامر •

يجب أن يتم التصديق على قيود اليومية الخاصة بتسوية قيم الاستثمارات والتزامات القروض طبقا لمعايير الادارة ، بعبارة أخرى فانه اذا ماكان هناك تعديلات غير مصدق عليها أو غير صحيحة ، فانه من المحتمل أن يترتب على ذلك وجود حسابات محرفة بالاضافة الى انتهاك ومخالفة شروط القروض، للرقابة على تلك التعديلات يمكن للادارة تحديد اجراءات للتشغيل ،والترقيم المسبق على نماذج التعديلات والرقابة عليها ، كما يستلزم الامر وجود تصديق محدد على تلك التعديلات التى تزيد عن القيم التى تم تقريرها مسبقا •

التسجيل : Recording

اذا ماكانت السجلات التفصيلية أو المساعدة غير دقيقة ، من ثم فان أرصدة الحساب قد تكون غير دقيقة أيضا كما أن القوائم المالية قد تكون محرفة بالتبعية •

الشكل البياني رقم (٦/٣)

الاهداف ، الاخطاء أو المخالفات المحتملة
واجراءات الرقابة المرتبطة بحسابات دورة التمويل
(الاستثمارات ، القروض وحقوق الملكية)

الهدف	أنواع الاخطاء أو المخالفات التي يمكن أن تحدث اذا لم يتم تحقيق الهدف .	اجراءات الرقابة التي يجب أن تمنع حدوث أو اكتشاف الاخطاء أو المخالفات .
التصديق على العملية وتسجيلها :		
- يجب أن يتم اجراء العمليات المالية للاستثمارات (الاوراق المالية، القروض طويلة الاجل واستثمارات حقوق الملكية) طبقا لتصديق الادارة .	- يمكن أن يتم اجراء الاستثمارات بالانتهاك والمخالفة لسياسات الشركة (على سبيل المثال محفظة الاستثمارات تتضمن قروض أكثر من المسموح به عن طريق مجلس الادارة) الامر الذى من المحتمل أن يؤدى الى مزيد من مخاطر الاستثمار أكثر من المرغوب فيه .	- تحديد سياسات لاختيار والموافقة على عمليات الاستثمار - اعداد قوائم بالاستثمارات التى يتم التصديق عليها .
- يجب أن يتم التصديق على مصادر الاموال الرأسمالية - القروض والاسهم طبقا لمعايير الادارة .	- يمكن الحصول على أموال رأسمالية عند شروط غير مرغوب فيها ، الامر الذى من المحتمل أن يؤدى الى تمويل غير ذى جدوى من الناحية الاقتصادية .	- تحديد سياسات للحصول على الاموال الرأسمالية .
- يجب أن يتم التصديق على أية تعديلات مرتبطة بالاستثمارات أو القروض أو الاسهم طبقا للمعايير المقررة عن طريق الادارة .	- يمكن اجراء تعديلات غير مصدق عليها أو غير صحيحة ، الامر الذى من المحتمل أن يؤدى الى حسابات محرفة - فضلا عن مخالفة أو انتهاك أى شروط لاصدار القروض .	- تحديد سياسات للموافقة على تعديلات الاستثمارات القروض والاسهم . - الترقيم المسبق لنماذج التعديل والرقابة عليها . - التصديق المحدد على التعديلات التى تزيد عن مقدار من الجنيهات طبقا للمحدد مسبقا .

التسجيل :

– يجب أن يتم تسجيل عمليات الاستثمارات والقروض والاسهم عند القيم الصحيحة لها ، وفى حالة الفترة الصحيحة وان يتم تبويبها على وجه صحيح .

– قد تكون السجلات التفصيلية أو المساعدة غير دقيقة ، الامر الذى قد يترتب عليه أرصدة غير صحيحة وقوائم مالية محرفة .

– تحديد اجراءات للتشغيل والتسجيل .
– مراجعة محاضر جلسات مجلس الادارة بشكل منتظم وعلى الاخص تلك المرتبطة بعمليات توزيعات الارباح والقروض طويلة الاجل .
– اعداد جداول بتواريخ المدفوعات المستحقة للفائدة والقروض .

الاقتراب من الاصول :

– يجب أن يتم تضييق الاقتراب من الاصول الا على الافراد العاملين المصرح لهم بذلك عن طريق الادارة .

– قد يتم فقد أو سرقة أو تدمير الاوراق المالية ، الامر الذى من المحتمل أن يؤدى الى سوء استخدام الموارد وتحريف الحسابات .

– تحديد قيود مادية على الاوراق المالية (خزائن مقفلة) أو وضعها عند أطراف مستقلة مثل السماسرة والتأمين عليها ضد خيانة الامانة والسرقة .
– الاحتفاظ بملفات للتوقيعات المصدق عليها .
– فصل وظيفة الموافقة على الاستثمارات عن وظيفة المحاسبة وحيازة الاوراق المالية .

– يجب أن يتم تضييق عملية الاقتراب من سجلات ونماذج الاستثمارات والقروض والاسهم الا على الموظفين المصدق لهم بذلك من قبل الادارة .

– يمكن أن يتم ضياع وسرقة السجلات ، الامر الذى من المحتمل أن يؤدى الى عدم المقدرة على اعداد قيم دقيقة .
– قد تستخدم النماذج لبيع الاوراق المالية واخفاء الدخول النقدية ، الامر الذى من المحتمل أن يؤدى الى سوء استخدام الاصول وتحريف القوائم المالية .

– تحديد قيود مادية لحماية السجلات والنماذج .
– الترقيم المسبق للنماذج الهامة .
– التأمين ضد السرقة وخيانة الامانة .
– المحاسبة عن كافة الاوراق المالية المصدرة أو المنتهية عن طريق مسئول مستقل عن وظيفة أنشطة الرقابة على تلك الاوراق أو المحاسبة أو النقدية .

ونتيجة لذلك فانه يجب أن يتم تسجيل كافة العطيات المالية للاستثمارات والقروض والاسهم عند قيمتها الصحيحة ، كما يجب أن يتم تسجيلها فى الفترة الصحيحة وتبويبها بشكل صحيح · يمكن للادارة الرقابة ضد السجلات غير الدقيقة عن طريق تحديد اجراءات محددة للتشغيل والتسجيل ، المراجعة المنتظمة لمحاضر اجتماعات مجلس الادارة الخاصة بدورة التمويل بالاضافة الى اعداد جداول بالتواريخ المستحقة لسداد الفائدة والقروض ·

الاقتراب من الاصول : Access to assets

بخلاف النقدية لايوجد أى أصل أكثر عرضة للمخالفات أكثر من الاستثمارات فى الاوراق المالية ، حيث يمكن تحويلها الى نقدية بسهولة، لذلك يجب أن يتم تضييق عملية الاقتراب من تلك الاوراق المالية باستثناء العاملين المصدق عليهم عن طريق الادارة ، والا فان تلك الاوراق المالية قديتم سرقتها أو ضياعها الامر الذى من المحتمل أن يترتب عليه سوء استخدام الموارد فضلا عن تحريف الحسابات ، يمكن للادارة أن تقوم بالرقابة على ذلك عن طريق تحديد قيود مادية مثل الاحتفاظ بتلك الاوراق فى خزائن ضد الحريق· فضلا عن ذلك يمكن الاحتفاظ بتلك الاوراق عند جهات خارجية · مثل مكاتب السماسرة · بالاضافة لذلك يجب أن يتم الفصل بين مسئوليات وظيفة الموافقة على الاستثمارات عن وظيفة التسجيل أو وظيفة الاحتفاظ وحيازة تلك الاوراق المالية ·

لوقاية تلك الاموال الرأسمالية يجب أن يتم تضييق عملية الاقتراب من السجلات والنماذج المرتبطة بتلك الاوراق المالية الا على الافراد العاملين المصدق عليهم عن طريق الادارة · فاذا لم يتم اجراء ذلك فان السجلات قد تتعرض للسرقة أو الضياع ، وقد تستخدم النماذج فى بيع الاستثمارات واخفاء دخولها النقدية · يمكن للادارة أن تقوم بالرقابة على تلك الوظيفة عن طريق تحديد اجراءات وقيود مادية على النماذج المرقمة مسبقا والسجلات بالاضافة الى التأمين عليها ضد السرقة وخيانة الامانة · أيضا يجب أن يتم الفصل بين مسئوليات وظيفة المحاسبة عن الاوراق المالية غير المستخدمة أو المصدرة أو المنتهية عن

وظيفة الرقابة المادية على تلك الاوراق أو وظيفة المحاسبة والانشطة المرتبطة بالنقدية .

٣/٦ دراسة نظم الرقابة الداخلية في دورة التمويل : Considering internal control structure in the finance cycle

كما سبق الاشارة فان المراجع يقوم بدراسة نظم الرقابة الداخلية كأساس لتقييم مخاطر الرقابة بالاضافة الى تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات التحقق الاساسية ، مع ذلك ففى بعض الحالات قد يستنتج المراجع أن حجم العمليات المالية غير ضخم بشكل كاف يبرر اجراء اختبارات الالتزام للعمليات المالية المختارة فى دورة التمويل . فى تلك الحالات قد لايعتمد المراجع نمطيا على هيكل الرقابة الداخلية ، بالاحرى فانه يستبعد اجراء اختبارات الالتزام ويقوم بدلا من ذلك بالحصول على فهم كاف للنظام لاغراض تخطيط عملية المراجعة ومن ثم الاعتماد بشكل رئيسى أو مانع على اختبارات التحقق الاساسية لارصدة الحساب .

وباستثناء بعض الشركات التجارية الضخمة - فان حجم العمليات المالية المرتبطة بالاستثمارات فى الاوراق المالية ، القروض والاسهم لايعتبر كاف غالبا لتبرير الدراسة الكاملة لهيكل أو نظام الرقابة الداخلية ، مع ذلك كحد أدنى يجب على المراجع مراجعة النظام بهدف الحصول على معرفة كافية وفهم كاف به حتى يمكنه تصميم وتنفيذ اختبارات تحقق فعالة .

فيما يلى مناقشة موجزة تهدف الى تحديد كيفية مراجعة المراجع للنظام المرتبط بالاستثمارات والقروض والاسهم .

الاستثمارات : Investments

يرتكز استعراض المراجع للنظام (فى حالة الحفاظ على الاوراق المالية للاستثمارات للشركة عن طريق طرف خارجى محايد على سبيل المثال سمسار) بصفة رئيسية على الحصول على فهم كاف لكيف يتم التصديق على العمليات

المالية الخاصة بالاستثمارات بالاضافة الى كيف يتم تسجيل عملية الاستثمار الموثقة عن طريق السمسار فى الاستاذ العام ،ونتيجة لذلك فان عملية التنفيذ (الخاصة بشراء وبيع الاوراق المالية) والاقتراب من الاصول تعتبر أقل أهمية للمراجـــع حيث يتم التعامل معهم عن طريق أطراف خارجية مستقلة ومحايدة ، فاذا تم الاحتفاظ بتلك الاوراق المالية عن طريق موظفين داخليين ، فان المراجـــع يجب أن يهتم بوظائف التصديق والتنفيذ والتسجيل والاقتراب من الاصـول ، حيث أن كافة مظاهر العمليات المالية للاستثمارات قد تم التعامل معها داخليا ومن ثم فان الفصل غير الكاف للمسئوليات يمكن أن يؤدى الى وجـــــــود مخالفـات ٠

لايستخدم أسلوب خرائط التدفق غالبا لتوثيق نظام الرقابة على عمليـات الاستثمارات الا اذا كانت تلك العمليات ضخمة وتتضمن مبالغ كبيرة من الجنيهات، يستخدم المراجعون عادة اسلوب قائمة الاستقصاء (المشابه للشكل البيانى رقـم ٦/٤) لتحديد العيوب وأوجه النقص فى نظام الرقابة بالاضافة الى الاعتمـــاد على التقريـر الوصفى لتوثيق اجراءات الرقابة الخاصة بحيازة وتسجيل وتقويم وشراء أو بيع الاستثمارات ٠

القروض طويلة الاجل والاسهم : Long term debt and equity

كما هو الحال بالنسبة للاستثمارات ، فان استعراض المراجع لاجراءات اصدار وسداد القروض والاسهم يعتبر هاما ، حيث سوف يتطلب الامر من المراجع أن يقوم بفهم تلك الاجراءات بهدف تصميم اختبارات التحقق الاساسية ، اذا لم تكن العمليات الخاصة بالقروض والاسهم ضخمة ، فان المراجعون يستخدمـــون أسلوب قائمة الاستقصاء (المماثلة للشكل البيانى رقم ٦/٥ الخاص بالقـــروض ، والشكل البيانى رقم ٦/٦ الخاص بالاسهم) بدلا من استخدام اسلوب خريطـة التدفق فى توثيق النظام ٠

٦ / ٤ تأكيدات وأهداف واجراءات عملية مراجعة القوائم المالية :

Financial statement assertions, objectives and audit procedures

تعتبر أرصدة حسابات الاستثمارات ، القروض طويلة الاجل وأسهم رأس المال المرتبطة بدورة التمويل هي أكثر أرصدة حسابات القوائم المالية جوهرية وأهمية • فيما يلي مناقشة موجزة جراءات مراجعة كل حساب من تلك الحسابات (والتى تستخدم بشكل شائع عن طريق المراجعين فى الحياة العملية) بالارتباط بكل هدف من أهداف المراجعة التى سبق الاشارة اليها (الوجود أو الحدوث ، الشمول ، الحقوق والالتزامات ، التقويم والعرض والافصاح) ، يلخص الشكل البيانى رقم (٦/٧) تلك المناقشة حيث يتم ربط كل هدف من تلك الاهداف مع الاجراءات المحددة للمراجعة •

٦/٤/١ اجراءات وأهداف المراجعة المرتبطة بالاستثمارات والقروض وحقوق الملكية

الوجود أو الحدوث : Existence or occurence

يركز هدف التحقق من الوجود أو الحدوث داخل دورة التمويل على ما اذا كانت كافة الاستثمارات والسندات والاسهم التى تم تسجيلها موجودة فى تاريخ القوائم المالية أم لا •

وما اذا كانت كافة العمليات المالية للاستثمارات والقروض والاسهم قد حدثت أثناء الفترة المحاسبية •

تعتمد اختبارات الوجود أو الحدوث للاستثمارات على ما اذا كانت الاستثمارات فى الاوراق المالية قد تم الاحتفاظ بها عن طريق وسيط مستقل خارجى أم عن طريق شخص داخلى مصدق عليه من الادارة ، فاذا ماتم الاحتفاظ بتلك الاستثمارات خارجيا فان المراجع سوف يقوم بالمصادقة على الارصدة مع الوسيط المستقل ، اما اذا تم الاحتفاظ بها داخليا فان المراجع قد يقوم بفحص وحصر تلك الاوراق المالية ماديا ، أيضا فان اختبارات القطع (استقلال الفترات المحاسبية) تركز على الوجود أو الحدوث عن طريق ضمان أن كافة العمليات المالية المرتبطة بالاستثمارات تم تسجيلها فى الفترة المحاسبية الصحيحة •

الشكل البيانى رقم (٦/٤)

قائمة استقصاء عن الاستثمارات

اعدت القائمة بمعرفة ---------

التاريـــــخ : / /

الســـــؤال	الاجابة (نعم/لا/ غيرممكنة التطبيق)	ملاحظات
الحيازة ، التسجيل والتقويم :		
١ ـ هل استثمارات الاوراق المالية فى حيازة طرف خارجي محايد ؟ اذا كانت الاجابة بلا فهل يتم حمايتها ووقايتها بشكل كاف على سبيل المثال خزائن مغلقة؟		
٢ ـ هل يوجد شخصين على الاقل مسئولين عن الاحتفاظ بالاستثمارات داخليا ؟		
٣ ـ هل السجل التفصيلى للاستثمارات يتم الاحتفاظ به عن طريق مختصين مستقلين عن الاشخاص المسئولين عن حيازة تلك الاستثمارات ؟		
٤ ـ هل يتم مطابقة قوائم الاستثمارات مع سجلات الاستثمار دوريا ؟		
٥ ـ هل الاستثمارات موقعة باسم العميل ؟		
٦ ـ هل يوجد موظفين مستقلين مسئولين عن المراجعة والتقرير عن قيم الاستثمارات فى الاوراق المالية ؟		
٧ ـ هل يتم الاحتفاظ بشكل كاف بسجلات تفصيلية للاستثمارات وحسابات مراقبة بالاستاذ العام لكافة الانواع المختلفة للاستثمارات •		

الاقتناء والبيع والحصول على الدخل :

١ - هل تم التصديق على عمليات اقتناء وبيع الاوراق المالية للاستثمارات عن طريق مجلس الادارة ؟

٢ - هل تم التصديق على السماسرة (الاطراف الخارجية المستقلة) أو الترخيص لهم عن طريق مجلس الادارة ؟

٣ - هل يتم مقارنة نصائح السمسار أو الوسطاء مع التصديقات على عمليات الاقتناء والبيع الموثقة ؟

٤ - هل تم اجراء اختبار محايد لتحديد ما اذا كانت أسعار الاقتناء أو البيع تعتبر عادلة وموضوعية أم لا ؟

٥ - هل تم اعادة العملية الحسابية للدخل عن الاستثمار (على سبيل المثال الفائدة ، توزيعات الارباح) والتحقق من صحتها ؟

الشكل البيانى رقم (٦/٥)
قائمة استقصاء القروض

اعدت القائمة بمعرفة ---------

التاريخ / /

السؤال	الاجابة (نعم/لا/ غير ممكنة التطبيق)	ملاحظات
١ - هل تم التصديق على كافة القروض طويلة الاجل عن طريق مجلس الادارة ؟		
٢ - هل هناك موظف مسئول عن تحديد ما اذا كانت كافة اتفاقيات القروض متفقة مع ماهو مقرر أم لا ؟		
٣ - هل السندات والكمبيالات غير المستخدمة مرقمة مسبقا بشكل مسلسل ويتم الرقابة عليها عن طريق موظف مستقل عن وظيفة التسجيل ؟		
٤ - هل تم الغاء كافة مستندات أوصكوك القروض التى تم سدادها قبل ميعاد استحقاقها ؟		
٥ - هل يتم الاحتفاظ بشكل كاف بسجلات تفصيلية للسندات والكمبيالات ، وحسابات المراقبة بالاستاذ العام لكافة الانواع المختلفة للقروض ؟		
٦ - هل يتم اعادة العملية الحسابية لمدفوعات الفائدة أو الفائدة المستحقة بشكل دورى ؟		

الشكل البيانى رقم (٦/٦)
قائمـة استقصاء لاسهم حقوق الملكية

أعدت القائمة بمعرفة --------

التاريـخ / /

الســؤال	الاجابة (نعم/لا غير ممكنة التطبيق	ملاحظات
١ - هل تم التصديق على كافة العمليـــات الخاصة باصدار الاسهم وانهاؤها وتوزيـع الارباح عن طريق مجلس الادارة ؟		
٢ - هل تم التصديق على عمليات الاسهـم الرأسمالية عن طريق تصويت المساهمـين حينما يكون ذلك مطلوبا طبقا للقوانيـن المحلية ؟		
٣ - هل تم الترقيم المسبق المسلسل والوقاية اللازمة لشهادات الاسهـم غيـر المستخدمة ؟		
٤ - هل تم التصديق على الوكلاء والوسطـاء المحايدين الذين يقومون بالتسجيـل والتمويل من قبل مجلس الادارة ؟		
٥ - هل يتم الاحتفاظ بسجلات تفصيليـة للاسهم الرأسمالية (على سبيل المثـال استاذ المساهمين ، يومية التحويـلات وسجلات الرقابة على الشهادات وحسابات المراقبة بالاستاذ العام) لكافة الانـواع المختلفة للاسهم ؟		

٦ ـ هل يتم الاحتفاظ بالسجلات التفصيلية للاسهم عن طريق موظفين مستقلين عن وظيفة حيازة الاوراق المالية ؟

٧ ـ هل يتم الرقابة والمحاسبة عن الاسهم بشكل كاف ؟

٨ ـ هل يتم تحديد اجراءات لضمان أن المنشأة تلتزم بقوانين سوق الاوراق المالية (البورصة) ؟

٩ ـ هل يتم اعادة العملية الحسابية لمدفوعات الارباح أو مستحقاتها دوريا ؟

يمكن اختبار وجود أو حدوث القروض طويلة الاجل بثلاثة طرق ، أولها التصديق على كافة القروض وأوراق الدفع المسجلة (متضمنة شروط السداد والتواريخ المستحقة والفائدة المستحقة) مع الدائنين ، ثانيها أن يتم تأييد وتعضيد نتائج اجراءات المصادقات حيث يقوم المراجع بفحص كافة السندات من القروض من ثم يتم تحديد ما اذا كان قد تم المصادقة على القروض المستحقة أم لا ، ثالثها قيام المراجع بالفحص المادى للقروض والسندات غير المصدرة ، من ثم يتم اختبار ما اذا كانت كافة الاوراق المالية المصدرة قد تم تسجيلها كقروض طويلة الاجل أم لا حيث أن ذلك يعنى أن القروض طويلة الاجل من الممكن أن يتم تدنية قيمتها اذا كانت تلك القروض غير مسجلة ، أو اذا لم يتم فحصها ماديا •

يقوم المراجع باختبار وجود أو حدوث أسهم رأس المال عن طريق التحقق من أرصدة حقوق الملكية للمساهمين المسجلة ، معنى ذلك أن المراجع يقوم بالتجميع الافقى والرأسى لجدول التغيرات فى أرصدة حقوق الملكية للمساهمين ، وحساب الاسهم غير المصدرة أو المنتهية ، واذا ماتم الاحتفاظ بالسجلات التفصيلية وشهادات الاسهم خارجيا فان المراجع يجب أن يقوم باجراء مصادقات للاسهم مع وكلاء التسجيل أو التحويلات • بالاضافة لذلك يقوم المراجع أيضا بفحص التوثيق المساعد والتصديقات على أى اصدار للاسهم ، وأى توزيعات أرباح وأى تجزئة للاسهم Stock splits تحدث خلال الفترة المحاسبية• بالطبع فاذا كانت العمليات الخالية الخاصة بالاسهم قد تم تنفيذها عن طريق وسطاء خارجيين مستقلين ، من ثم فان المراجع يقوم باجراء مصادقات على تلك العمليات والارصدة مباشرة مع هؤلاء الوسطاء •

شكل بيانى رقم (٦/٧)

اجراءات وأهداف المراجعة المرتبطة بالاستثمارات
والقروض طويلة الاجل وأسهم رأس المال

هدف المراجعة	الاستثمارات	اجراءات المراجعة القروض	الاسهم
- الوجود أو الحدوث	- المصادقة على الاوراق المالية . - فحص الاوراق المالية ماديا . - اختبارات القطع .	- المصادقة على القروض وأوراق الدفع مع الدائنين . - فحص السندات والديون الاخرى . - فحص الاوراق المالية غير المصدرة ماديا .	- التحقق من أرصدة حقوق الملكية المسجلة للمساهمين . - فحص التوثيق المساند والمؤيد والتصديقات على اصدار الاسهم وتوزيعات الارباح وتجزئة الاسهم .
- الشمول	- اختبارات القطع . - اجراء الفحص التحليلى .	- اجراء الفحص التحليلى - الفحص والمحاسبة عن الاوراق المالية غير المصدرة .	- اجراء الفحص التحليلى - التحقق من أرصدة حقوق الملكية.
- الحقوق والالتزامات	- المصادقة على الاوراق المالية المحفوظة عن طريق الوسطاء . - الفحص المادى للاوراق المالية .	- المصادقة على القروض وأوراق الدفع مع الدائنين . - فحص اتفاقات السندات والقروض الاخرى . - المصادقة على أرصدة السندات وأوراق الدفع ومدفوعات الفائدة مباشرة مع الوسطاء .	- التحقق من أرصدة حقوق الملكية المسجلة للمساهمين .
- التقويم	- التحقق من الاوراق المالية . - المصادقة على الاوراق المالية المحفوظة عن طريق الغير. - فحص أسعار الاوراق المالية واختبارها .	- التحقق من العمليات المالية للقروض . - المصادقة على الدائنين على القروض وأوراق الدفع . - اعادة العمليات الحسابية للفائدة واستهلاك الاقساط.	- التحقق من أرصدة حقوق الملكية المسجلة للمساهمين .
- العرض والافصاح	- مقارنة العرض والتبويب والافصاح فى القوائم المالية مع المطلوب وفقا لمبادىء المحاسبة المتعارف عليها .	- مقارنة العرض والتبويب والافصاح فى القوائم المالية مع المطلوب وفقا لمبادىء المحاسبة المتعارف عليها .	- مقارنة العرض والتبويب والافصاح فى القوائم المالية مع المطلوب وفقا لمبادىء المحاسبة المتعارف عليها .

الشمــول : Completeness

يهتم هدف الشمول بما اذا كانت كافة الاستثمارات ، القروض طويـلة الاجل وأسهم رأس المال التى يجب أن يتم عرضها فى القوائم المالية قد تـم عرضها حقيقة أم لا . وبعبارة أخرى هل تم تسجيل كافة هذه العمليـات المرتبطـة ؟

يتم دراسة هدف الشمول المرتبط بالاستثمارات عن طريق اجراء امـا اختبارات القطع (اختبارات استقلال الفترات المالية) التى تقوم باختبار مـا اذا كانت العمليات الصحيحة غير الزائفة قد تم تسجيلها فى الفترة المحاسبيـة الصحيحة أم لا أو اجراء اختبارات الفحص التحليلى والتى تساعد على تحديـد ما اذا كانت عمليات الاستثمارات المسجلة تعتبر معقولة أم لا ، بعبارة أخرى ما اذا كانت الارصدة غير العادية قد يستلزم مزيد من الاستعلامـات أو الاستفسارات من الادارة أو يتطلب اجراء اختبارات تحقق اضافية أم لا .

تشكل اجراءات الفحص التحليلى أيضا الاختبار الاساسى للشمول بالنسبة لكل من القروض طويلة الاجل وأسهم رأس المال حيث أن العلاقات غير العادية على سبيل المثال المؤشرات ذات الاختلاف الواضح فيما بين السنوات الماليـة السابقة والسنة الحالية قد تشير الى أن العمليات المالية لم يتم تسجيلهـا أو أنها مسجلة على وجه غير صحيح ، مع ذلك فانه بالنسبة للقروض طويلة الاجل يجب على المراجع أن يقوم بالفحص والمحاسبة عن الاوراق غير المصدرة ، أمـا بالنسبة لاسهم رأس المال فان المراجع يجب أيضا أن يتحقق من أرصدة حقـوق المساهمين المسجلة .

التحقق من الحقوق والالتزامات : Rights and obligations

يركز هدف التحقق من الحقوق داخل دورة التمويل على مااذا كـانت المنشأة لديها حقوق على الاستثمارات بوجه صحيح ، بينما يركز هدف التحـقق من الالتزامات على ما اذا كانت القروض طويلة الاجل أو أسهم رأس المال تمثـل التزامات صادقة وغير زائفة أم لا .

ويتم اختبار حقوق الاستثمارات عن طريق اجراء المصادقات على الاوراق المالية التى يتم الاحتفاظ بها خارجيا أو يتم فحص الاوراق المالية ماديا اذا ما كانت موجودة داخل الشركة ٠

بينما يتم اختبار الالتزامات الناتجة عن القروض طويلة الاجل عن طريق اجراء مصادقة للقروض وأوراق الدفع الاخرى مع الدائنين ، عن طريق فحص السندات واتفاقات القروض بالاضافة الى اجراء المصادقة على أرصدة السندات وأوراق الدفع والفائدة مع الوسطاء ٠

أيضا يقوم المراجعون باختبار الالتزامات المرتبطة باسهم رأس المال المصدرة التى يحتفظ بها عن طريق المساهمين عن طريق التحقق من أرصدة حقوق الملكية للمساهمين المسجلة بدلا من اجراء المصادقات مع حاملى الاسهم ٠

التقويم : Valuation

يركز هدف التقويم على ما اذا كانت أرصدة الاستثمارات والقروض والاسهم قد تم عرضها فى القوائم المالية عند القيم الصحيحة والمناسبة لها أم لا ٠

بالنسبة للاستثمارات يتم دراسة هدف التقويم عن طريق التحقق من العمليات المالية للاوراق المالية وأسعار الوحدة (بمعنى القيم السوقية) فى تاريخ الميزانية العمومية بالاضافة الى اجراء المصادقات مع الوسطاء على تلك الاوراق المالية ، فى حين بالنسبة للقروض يقوم المراجع باختبار التقويم عن طريق التحقق من العمليات المالية المرتبطة بالقروض بالاضافة الى اجراء المصادقات على الديون وأوراق الدفع الاخرى مع الدائنين ، فضلا عن اعادة العمليات الحسابية للفائدة واستهلاك الاقساط والخصومات ٠ فى حين يتم اختبار هدف تقويم قيمة أسهم رأس المال عن طريق التحقق من أرصدة حقوق الملكية للمساهمين المسجلة ، والتى يعتبر أيضا الاختبار الاساسى لهدف الحدوث أو الوجود والشمول بالاضافة الى صحة الحقوق والالتزامات ٠

العــرض والافصاح : Presentation and disclosure

يهتم هدف التحقق من صحة العرض وكفاية الافصاح بما اذا كانت أرصدة الاستثمارات ، القروض وأسهم رأس المال قد تم تبويبها ووصفها والافصاح عنهـــا بوجه صحيح فى القوائم المالية أم لا ، ويتم اختبار ذلك الهدف عن طريـــــق مقارنة افصاحات القوائم المالية للعميل مع المقرر وفقا لمبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ٠

٦/٤/٢ اختبارات التحقق للاستثمارات فى أوراق مالية قابلة للتداول :

Substantive tests of investments in marketable securities

يوضح الشكل البيانى رقم (٦/٨) برنامج نموذجى لاختبارات التحـــقق الاساسية على الاستثمارات بالارتباط بكل هدف من أهداف المراجعةالمرتبطة ٠

فيما يلى مناقشة لكل اجراء من تلك الاجراءات :

٦/٤/٢/١ التحقق من الدقة الرياضية وفحص التوثيق :

Verify mathematical accuracy and examine documentation

ترتبط اختبارات الدقة الحسابية للمراجع بشكل رئيسى مع جدول معاملات الاوراق المالية الذى يلخص نشاط الاستثمار على مدار السنة ٠ تعتبـــــر أوراق العمل ـ المرتبطة ـ بنشاط تداول الاوراق المالية والمتاجرة فيها المصــــدر الرئيسى للمراجع لاختبار عملية الاقتناء ، البيع وتسجيل الدخل من التوزيعات والفائدة ٠ حيث هذا الجدول يعتبر المصدر الرئيسى للاختبار ، فان المراجـــع يقوم باختبار الدقة الحسابية للجدول ومطابقة الارصدة مع الاستاذ العام ٠ بذلك يتم ضمان أن السجلات التفصيلية تمثل بدقة رصيد حساب الاستثمار المسجـــل بدفتر الاستاذ العام ٠

فى الخطوة الثانية يقوم المراجع بمعاينة أو اختبار كافة عمليات الاستثمار الخاصة بمجلس الادارة أو الاخرين (على سبيل المثال لجنة الاستثمـــار)

لاغراض التصديق الملائم على اشعارات الوسطاء ، بالاضافة الى الاسعار السوقية المعلنة ، ولاغراض الحساب الصحيح لمستحقات التوزيعات أوالفوائد، ولاستهلاك القسط والخصم بالاضافة الى مكاسب وخسائر المبيعات . لذلك فان تركيز الخطوة الثانية ينصب على ما اذا كانت العمليات المسجلة قد تم التصديق عليها أم لا ، وعلى نفس الدرجة من المساواة ما اذا كانت قد تم تسجيلها فعلا أم لا .

٦/٤/٢/٢ المصادقة أو الفحص المادى للاوراق المالية :

Confirmation or Fiscal Investigation of Securities

يقوم المراجع باجراء المصادقات على الاوراق المالية التى يتم الاحتفاظ بها خارجيا مع الوسيط أو السمسار الخارجى ، حيث يقوم بمقارنة ردود المصادقات مع السجلات الخاصة بهذه الاوراق المالية التى يتم امساكها داخليا بالشركة . يجب أن يحدد المراجع أيضا ما اذا كان الوسيط الخارجى يعتبر جدير بالثقة أم لا ، ولذلك ما اذا كانت استثمارات العميل فى أمان أم لا . على الرغم من أن ذلك الاجراء لايتم أداوءه عادة عندما يكون القيم الخارجى معروف وذو سمعة طيبة على سبيل المثال بيوت السمسرة المحلية أو الوطنية المعروفة .

أما اذا كانت الاوراق المالية محفوظة داخل الشركة ، فان المراجع يجب أن يفحص ويجرد تلك الاوراق المالية ، ويقوم بمقارنة أرقام الشهادة، وكمية ووصف الاوراق المالية مع السجلات التفصيلية . بالاضافة لذلك يجب أن يقوم المراجع بتحديد ما اذا كانت اجراءات تقويم الاوراق المالية النادرة التداول فى الميزانية العمومية للعميل تعتبر معقولة أو موثوق فيها أم لا . تعتبر الاوراق المالية النادرة التداول محل اهتمام المراجع ، حيث أنه ليس من الممكن أن يتم تحديد قيمة موضوعية لسعر الاوراق المالية فى تاريخ الميزانية العمومية ، من ثم فان الامر يتطلب أن يقوم المراجع باستشارة المستثمرين المرتبطين بالقوائم المالية محل المراجعة بهدف تقييم معقولية القيم المحمولة (أو القيم النقدية للاسهم) .

شكل بيانى رقم (٨/٦)

اختبارات التحقق الخاصة

بالاستثمارات وايراد الاستثمار

أهداف المراجعة	الاجراءات
- التقويم	١ - الحصول على جدول يتضمن العطيات المالية يتم اعداده عن طريق موظفى العميل. ويتم التحقق من الدقة الحسابية . أ - حيث يتم التجميع الافقى والرأسى للجدول . ب - مطابقة لرصدة الورقة المالية مع الاستاذ العام . ٢ - بالنسبة للعطيات المالية محل العينة (أو كافة العطيات) : أ - فحص التصديق الملائم لمجلس الادارة أو التصديقات الاخرى . ب - مقارنة السعر مع الاسعار السوقية المعلنة . جـ - اختبار العطيات الحسابية الخاصة بتوزيع الربح ودخل الفائدة والمستحقات المرتبطة ، بالاضافة لاستهلاك القسط والخصم ، فضلا عن مكاسب وخسائرالمبيعات.
- الوجود التقويم الحقوق	٣ - اجراء مصادقة على الاوراق المالية التى يتم الاحتفاظ بها عن طريق أمناء الاستثمار أو يتم الفحص ماديا أو الجرد على تلك الاوراق المالية .
- الوجود والاكتمال	٤ - اختبار القطع (او استقلال الفترة المالية) لتحديد ما اذا كان قد تم تسجيل عمليات الاقتناء ، المبيعات وايراد الاستثمار فى الفترة المحاسبية الصحيحة أم لا .
- التقويم	٥ - مراجعة تقويم الاوراق المالية .
- الاكتمال	٦ - اجراء الفحص التحليلى .
- العرض والافصاح	٧ - مراجعة القوائم المالية لتحديد ما اذا كان : أ - قد تم تبويب ووصف الاستثمارات ، المكاسب والخسائر، وايراد الاستثمار بشكل صحيح أم لا . ب - هنالك افصاحات كافية أم لا .

٦/٤/٢/٣ اختبار استقلال الفترة المالية : Test cutoff

يتم اجراء اختبارات استقلال الفترة المالية (اختبارات القطع) لتحديد ما اذا كان قد تم تسجيل العمليات فى الاوراق المالية قرب تاريخ الميزانية العمومية فى الفترة المحاسبية السليمة أم لا . يمكن أن يتم فحص التوثيق المؤيد لكافة العمليات أو عينة منها (سواء للاقتناء أو المبيعات) قبل أو بعد تاريخ الميزانية العمومية . يجب أن تتفق تواريخ وقيم العمليات المالية محل المراجعة مع السجلات التفصيلية والقيود المرحلة فى الاستاذ العام . يجب أن يقوم المراجع باعادة حساب المكاسب والخسائر لكل عملية مبيعات ثم فحصها ويجب أن تتفق مع القيم المسجلة . يجب أن يتم اجراء اختبارات استقلال الفترات المالية لعمليات ايراد الاستثمار قرب تاريخ الميزانية العمومية ، كما يجب أن يتم مراجعة مدى معقولية مستحقات ايراد الفائدة .

٦/٤/٢/٤ مراجعة التقويم : Review-Valuation

يقوم المراجع باختبار عملية التقويم عن طريق فحص التوثيق المؤيد للعمليات المسجلة وعن طريق اعادة حساب دخل التوزيعات والفائدة، فحص ومراجعة التوثيق المؤيد مع ذلك يرتكز على التحقق من التكلفة التاريخية فقط، لذلك فان المراجع يقوم بفحص الاسعار السوقية لضمان أن الاوراق المالية لحقوق الملكية القابلة للتداول قد تم التقرير عنها عند أقل من التكلفة التجميعية أو السوق ، وان الاوراق المالية للقرض قد تم التقرير عنها عند أقل من التكلفة أو التكلفة ناقص التناقص الدائم فى القيمة السوقية . وفقا لقائمة معايير المحاسبة المالية التى أصدرها مجلس المعايير المحاسبية رقم ١٢ بعنوان المحاسبة عن الاوراق المالية تم النص على أن :

" يجب تصنيف الاوراق المالية لحقوق الملكية الى محفظة أوراق مالية مستقلة طبقا لتصنيفها الى جارية وغير جارية ، ويتم التقرير عن كل محفظة عند أقل من تكلفتها التجميعية أو القيمة السوقية " .

٦/٤/٢/٥ أداء اجراءات الفحص التحليلى : Perform analytical review

يمكن للمراجع استخدام اجراءات الفحص التحليلى لاختبار الاكتمال أو تحديد ما اذا كانت النتائج التى توصل اليها من اختبارات التحقق تعد معقولة أم لا . فيما يلى ابرز اجراءات الفحص التحليلى :

- مقارنة عمليات مشتريات ومبيعات الفترة الحالية بنظيرها فى الفترة السابقة ولخطط الاستثمار للشركة .

- مقارنة توزيعات الارباح ، الفائدة ودخل الاستثمارات الاخرى فى الفترة الحالية بمثيلها فى الفترة السابقة .

- حساب النسبة المئوية للدخل الاستثمارى المستحق الى اجمالى الاستثمار ، وتقدير اجمالى الدخل المستحق تأسيسا على الاستثمارات الحالية .

يجب أن يتم فحص أى علاقات غير عادية أو غير متوقعة بشكل أكثر تفصيلا عن طريق الاستفسارات مع الادارة واجراء اختبارات تحقق اضافية للتفاصيل .

٦/٤/٢/٦ مراجعة وفحص القوائم المالية : Review financial statement

يتم مراجعة القوائم المالية لتحديد ما اذا كان قد تم تبويب ووصف الاستثمارات بشكل صحيح فى الميزانية العمومية أم لا ، وما اذا كان قد تم عرض المكاسب والخسائر وايراد الاستثمار بشكل صحيح فى قائمة الدخل أم لا . يجب أن يتم التقرير عن الاستثمارات الجارية وغير الجارية - كما تم تعريفها فى قائمة معايير المحاسبة المالية رقم ١٢ - بشكل مستقل فى الميزانية العموميه . بالنسبة لكل تصنيف يجب أن تتضمن الافصاحات : التناقص السوقى ، المكاسب والخسائر غير المحققة والمكاسب والخسائر المحققة وأى معلومات أخرى ضرورية لاغراض الافصاح الكافى .

٦/٤/٣ اختبارات التحقق الاساسية للقروض طويلة الاجل :

Substantive test of long term debt

غالبا ماتعتبر العطيات المالية المرتبطة بالقروض طويلة الاجل ـ لاغلب الشركات ـ نادرة ، رغما عن ذلك فهى جوهرية ومؤثرة بشكل واضح ، الامر الذى يتطلب معه ضرورة الاعتماد على اجراءات تحقق موسعة • يوضح الشكل البيانى رقم (٦/٩) برنامج نموذجى لاختبارات التحقق الاساسية القابلةللتطبيق على القروض طويلة الاجل ، حيث يتم ربطها مع أهداف المراجعة •

٦/٤/٣/١ التحقق من الدقة الحسابية وفحص التوثيق :

Verify mathematical accuracy and examine documentation

لاغراض اختبار الدقة المحاسبية يقوم المراجع بفحص الجدول الذى يلخص العمليات المالية للقروض للسنة المالية •

يقوم المراجع بالتجميع الافقى والرأسى للجدول ، ومطابقة الاجماليات مع الارصدة فى الاستاذ العام ، كما يقوم بفحص التوثيق المؤيد لكل عملية مالية مرتبطة بالقرض • على سبيل المثال قد يتم مطابقة القرض الجديد مع سجلات المتحصلات النقدية ومع تصديق مجلس الادارة ، وقد يقوم المراجع بفحص صكوك القرض ، وتحديد أى الاصول التى تم رهنها كضمان للقروض • أيضا يتم مطابقة قيمة المدفوعات مع السندات أو الاوراق التجارية ومع سجلات المدفوعات النقدية•

اذا ماتم الاحتفاظ بصكوك القروض داخليا ، فان المراجع قد يقوم بمراجعة عينات القروض فى سجلات السندات التفصيلية ، كما يقوم بالفحص المادى والمحاسبة عن الصكوك غير المصدرة ، اما اذا تم التعامل مع القروض عن طريق أمناء مستقلين(١) فان المراجع يتعين عليه اجراء المصادقة معهم •

---

(١) يتمثل الامناء فى الوكلاء أو حرس السندات الطويلة الاجل ، فعندما تصدر مؤسسة سندات مؤمنة برهن فانها تبيع السندات الى مؤمن على الاكتتاب فى سندات الشركة ، وهو بدوره يبيع هذه السندات الى ==

شكل بيانى رقم (٦/٩)

اختبارات التحقق على القروض ومصروفات الفائدة

أهداف المراجعة	الاجـــــراءات
الوجود/ الحــدوث التقويـــم الاكتمـــال الالتزامـــات	١ ـ الحصول على جدول بالسندات ، الكمبيالات والسندات طويلة الاجل الاخرى من موظفى قسم المحاسبة والتحقق من الدقة الحسابية . أ ـ التجميع الافقى والرأسى للجدول . ب ـ مطابقة الاجماليات مع الارصدة فى الاستاذ العام . جـ ـ فحص التوثيق المؤيد لعمليات القروض المرتبطة . د ـ مراجعة عينة من القيود فى سجلات السندات ـ اذا أمكن والفحص المادى والمحاسبى عن الصكوك غير المصدرة .
الوجـــود الالتزامـــات التقويـــم	٢ ـ اجراء مصادقة على السندات المستحقة ومدفوعات الفائدة مباشرة مع الامناء ، بالاضافة الى المصادقة على القروض وأوراق الدفع مباشرة مع الدائنين ، والتنسيق مع مصادقات البنك حيثما يكون كذلك ملائما .
الوجود/ الحـدوث الالتزامـــات	٣ ـ الحصول على اتفاقيات السندات والقروض . أ ـ فحص التوثيق وتصديقات مجلس الادارة . ب ـ تحديد أن العوائد قد تم تسجيلها بشكل صحيح ، واستخدمت وفقا لما يستهدفه مجلس الادارة . جـ ـ مراجعة الالتزام بالاتفاقيات المحددة .
التقـــويم	٤ ـ اعادة حساب الفائدة المدفوعة أو المستحقة واستهلاك الاقساط أو الخصومات .
الوجود أو الحدوث الاكتمـــال	٥ ـ أداء اجراءات الفحص التحليلى .
العــرض والافصاح	٦ ـ مراجعة القوائم المالية لتحديد ما اذا : أ ـ التزامات القروض قد تم تبويبها ووصفها فى الميزانية العمومية أم لا ، وما اذا كانت مصروفات الفائدة قد تم التقرير عنها فى قائمة الدخل على وجه صحيح أم لا . ب ـ الافصاحات تعتبر كافية أم لا .

٦/٤/٣/٢ المصادقة على السندات ، القروض وأوراق الدفع :

Confirm bonds, loans and notes payable

يجب أن يتم اجراء مصادقات على السندات ، أرصدة أوراق الدفـــع ومدفوعات الفائدة مباشرة مع الوكلاء ، حتى يتم تحديد ما اذا كانت القـــروض موجودة أم لا ، وما اذا كان تم تقويمها بشكل صحيح أم لا ، وما اذا كانـت تمثل التزام صادق من عدمه • أيضا يجب أن يتم اجراء مصادقة على القـــروض وبأوراق الدفع مباشرة مع الدائنين ، والتنسيق مع مصادقات البنك النموذجية • يجب أن يتم مراجعة كافة المصادقات المرتدة بالتفصيل ويتم مطابقتها مع الارصدة المسجـلة ، كما يجب أن يتم فحص الاختلافات ان وجدت •

٦/٤/٣/٣ فحص عقد السندات واتفاقيات الديون طويلة الاجل :

Examine bond indentures and other long-term indebtedness agreements

يجب أن يتم فحص كافة اتفاقيات الديون طويـلة الاجل عن طريـــق المراجع لتحديد ان كافة العمليات المرتبطة قد تم تنفيذها وفقا لتصنيفات مجلس الادارة (متضمنة الاستخدام اللاحق للاموال المقترضة) • اذا لم تستخدم الاموال وفقا لماهو مقرر فى اتفاقيات الديون ، فقد تكون الشركة مخالفـــة للقوانيـــن المحلية ، حيث قد يتم انفاق الاموال المقترضة بالمخالفة للاتفاقياتمع الدائنين • عندما يتم فحص صكوك القروض ، فان المراجع يجب أن يلاحظ أي بنود اتفـاق مقيدة ، ويجب أن يحدد أن الشركة ملتزمة بتلك البنود خلال الفترة الجارية •

٦/٤/٣/٤ اعادة حساب الفائدة والاستهلاكات :

Recaculate interest and amortizations

يجب أن يقوم المراجع باعادة حساب الفائدة المرفوعة أو المستحقـــة — المرتبطة — بالسنة محل المراجع ، ومطابقتها بالاستاذ العام • بالاضافـة

(=) الناس الاخرين ، وتنتقى الشركة أيضا وكيلا ليمثل مالكى السندات يدعـى وكيل مالكى السندات ، ان الشركة المصدرة للسندات تجبر وتسلم الـــى الوكيل رهن العقد الذى يعتبر ضمانا للسندات ، ومن واجب الوكيل أن يرى أن الشركة تنجز كل الواجبات التى أخذتها على عاتقها والتى وردت فـــى عقد الرهـــن •

لذلك يجب أن يتم مطابقة أى مدفوعات مرتبطة بالفائدة مع سجلات المدفوعات النقدية . اذا ماتم اصدار السندات المستحقة بأكبر أو أقل من القيمة الظاهرة ، فانه يجب أن يتم اعادة حساب استهلاك الاقساط أو الخصم المرتبط عن طريق المراجع ومقارنته مع القيود فى الاستاذ العام .

٥/٣/٤/٦ أداء اجراءات الفحص التحليلى : Perform analytical review

يجب أن يقوم المراجع بأداء اجراءات الفحص التحليلى لاغراض اختبار الوجود أو الحدوث والاكتمال ولاغراض المصادقة على نتائج اختبارات التحقق التفصيلية . وأمثلة على تلك الاجراءات تحليل المؤشرات وأجراء المقارنات المرتبطة بالعلاقات بين الحسابات والعمليات المرتبطة .

على سبيل المثال تتضمن اجراءات الفحص التحليلى المرتبطة بالقروض طويلة الاجل أحد أو كافة الاختبارات التالية :

أ ـ مقارنة قيم الاستهلاك الحالية مع القيم الفعلية للفترة السابقة أو للقيم الحالية المقدرة بالموازنة .

ب ـ مقارنة تكاليف الفائدة الحالية مع قيمتها الفعلية فى الفترة السابقة أو قيمتها المقدرة بالموازنة .

جـ ـ مقارنة التزامات القروض الجارية أو غير الجارية مع القيم الفعلية للفترة السابقة أو القيم المقدرة بالموازنة .

د ـ مقارنة تكاليف اصدار القروض والاقساط والخصم مع القيم المبدئية وتقارير القروض الداخلية الاخرى .

على الرغم من أن أيا من اجراءات الفحص التحليلى المشار اليها بعاليه لن تكتشف بالضرورة التحريفات المرتبطة ، الا أنها سوف توجه انتباه المراجع الى الحسابات أو الارصدة التى تستلزم اختبارات تفاصيل اضافية أو اجراء استفسارات مع الادارة .

٦/٣/٤/٦ مراجعة القوائم المالية : Review financial statements

يجب أن يقوم المراجع باعادة مراجعة التبويب والوصف والافصاح المرتبط بالقروض ومصروفات الفائدة فى القوائم المالية • يجب أن يتم تبويب ذلك الجزء من القروض طويلة الاجل المستحق السداد فى الفترة المالية كالتزامات جارية • يجب أن تتضمن الافصاحات معلومات بخصوص تواريخ الاستحقاق ومعـــــدلات الفائدة والشروط الاخرى ، والاصول المتخذة كضمان أو للرهن •

٦/٤/٤ اختبارات التحقق المرتبطة بأسهم رأس المال ، الارباح المتحجـــزة والارباح الخاصة بكل سهم : Substantive tests of capital stock, retained earnings and earning per share

يوضح الشكل البيانى رقم (٦/١٠) برنامج نموذجى لاختبارات التحـــقق الخاصة بأسهم رأس المال ، الارباح المحتجزة والارباح لكل سهم ، ويتميز ذلك البرنامج ـ مثل باقى البرامج الاخرى ـ بانه مرتبط بأهداف المراجعة التى سبق الاشارة اليها سابقا • تتضمن الاجراءات المذكورة فى الشكل (٦/١٠) كافـــة أنواع العمليات المالية الرئيسية التى تؤثر عادة على حقوق ملكية حاملى الاسهم •

٦/٤/٤/١ التحقق من أرصدة حقوق ملكية حاملى الاسهم :

Verify stockholder's equity balances

من أجل دراسة تقييم حقوق ملكية حاملى الاسهم من وجهة نظر الدقة الحسابية ، يجب أن يحصل المراجع على جدول معد بواسطة العميل يلخص التغير فى حسابات حقوق ملكية حاملى الاسهم ، بحيث تتضمن أسهم رأس المال وحسابات الاقساط المرتبطة بكل نوع من الاسهم ، وحسابات الاسهم المستردة (تحتفظ بها الشركة لاغراضها الخاصة) الارباح المحتجزة • يجب على المراجـع أن يقوم بالتجميع الافقى والرأسى لهذا الجدول ، ومطابقة الاجمالية بالاســتاذ العام ، هناك اجراءات أخرى للتحقق من حقوق ملكية حاملى الاسهم ـ تعتمد بصفة أساسية على ما اذا كانت عمليات حقوق الملكية تم تنفيذها عن طــــريق أطراف خارجية مستقلة أو أطراف داخلية •

شكل بيانى رقم (٦/١٠)
اختبارات التحقق لاسهم رأس المال ، الارباح المحتجزة والارباح لكل سهم

أهداف المراجعـــة	اجـراءات المراجعـــة
الوجود / الحـــدوث التقويـــــم الاكتمـــــال الالتزامـــات	١ ـ التحقق من أرصدة حقوق ملكية حاملى الاسهم أ ـ الحصول على جدول بالتغيرات فى حسابات حقوق ملكية حاملى الاسهم من موظفى قسم المحاسبة . ب ـ التجميع الافقى والرأسى للجدول ، ومطابقة الارصـــدة بالاستاذ العام . جـ ـ اذا تم الاحتفاظ بالسجلات التفصيلية وشهادات الاسهـم داخليا (بداخل الشركة) : ١) يتم فحص عينة من القيود فى دفتر استاذ حاملى الاسهم ، ويومية التحويلات وسجلات الرقابـــة على الشهادات . ٢) تجميع دفتر استاذ المساهمين واجراء المطابقـة مع الاستاذ العام . ٣) المحاسبة عن الشهادات غير المصدرة ، فحـــص الاسهم المسددة لاغراض الحصول على دليل اثبات بالالغاء ، وجرد الاسهم المستردة . د ـ اذا تم الاحتفاظ بالسجلات التفصيلية ، وشهادات الاسهم خارجيا ، يتم اجراء المصادقة على الاسهم المستحقة ، الاسهم غير المستخدمة والاسهم المستردة مباشرة مـــع الوكلاء والوسطاء .
الحـــدوث التقويـــــم	٢ ـ مراجعة اصدار الاسهم ، حصة أرباح على هيئة أسهم وتجزئـــة الاسهـم : أ ـ فحص التوثيق المؤيد والتصديقات . ب ـ بالنسبة لاصدار الاسهم ، يتم مقارنة عدد الاسهـــــم وسعر كل سهم صدق عليها ، ويتم مقارنة ذلك العدد وهذه القيمة مع القيود فى الاستاذ العام ومقارنة الدخول من الاصدار مع السجلات النقدية . جـ ـ بالنسبة لحصة الارباح على هيئة أسهم ـ يتم مقارنـــة عدد الاسهم والقيمة لكل سهم المصدق عليها مع القيـود فى الاستاذ العام وتحديد أن حصة أرباح على هيئـــة أسهم قد تم تسجيلها طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولـة والمتعارف عليها .

تابع : شكل بيانى رقم (٦/١٠)

أهداف المراجعة	اجراءات المراجعة
	د ـ بالنسبة لتجزئة الاسهم ، يتم فحص القيود ومقارنتها مع عدد الاسهم المصدق عليها والقيمة المحددة لكل سهم .
الحدوث التقويم	٣ ـ مراجعة العمليات المالية للاسهم : أ ـ فحص التوثيق المؤيد والتصديقات المرتبطة . ب ـ مقارنة عدد الاسهم المصدق عليها والسعر لكل سهم مع القيود فى الاستاذ العام . جـ ـ مقارنة المدفوعات الخاصة بالمشتريات والمتحصلات الخاصة بالمبيعات مع السجلات النقدية . د ـ تحديد أن أساس المحاسبة يعتبر صحيح وملائم .
الحدوث التقويم	٤ ـ التحقق من توزيعات الاكرباح المسجلة : أ ـ فحص التوثيق المؤيد والتصنيفات المرتبطة . ب ـ اعادة حساب توزيعات الارباح ومدى اتفاقها مع القيود فى الاستاذ العام . جـ ـ مطابقة توزيعات الارباح المسجلة مع السجلات النقدية.
التقويم	٥ ـ اعادة حساب الارباح لكل سهم .
الوجود أو الحدوث الاكتمال	٦ ـ أداء اجراءات الفحص التحليلى .
العرض/ الافصاح	٧ ـ مراجعة القوائم المالية لتحديد ما اذا : أ ـ كان قد تم تبويب ووصف أسهم رأس المال ، الارباح المحتجزة والارباح لكل سهم بشكل صحيح . ب ـ كانت الافصاحات تعتبر كافية أم لا .

٢/٤/٤/٦ مراجعة اصدار الاسهم ، توزيعات الاسهم وتجزئتها :

Review stock issuance, stock dividends and splits

اذا تزايدت عدد الاسهم أثناء السنة نتيجة اصدار الاسهم ، وتوزيع أرباح على هيئة أسهم[١] أو تجزئة الاسهم ، فانه يجب أن يتم فحص التوثيق المؤيد والتصديقات المرتبطة لكل عملية . بالنسبة لعطية اصدارات الاسهم (أى مبيعات الاسهم غير المستخدمة سابقا) ، يجب على المراجع أن يقوم بتحديد أن قيود الاستاذ العام تعكس بدقة عدد الاسهم وسعر البيع لكل سهم ثم التصديق عليه عن طريق مجلس الادارة (عن طريق اعادة العطية الحسابية) .

أما فى حالة القيمة المبنية للاسهم[٢] Stated value stock (القيمة الدنيا للسهم الذى ليس له قيمة اسمية) ، فان المراجع يجب أن يحدد أن سعر البيع قد تم تخصيصه بشكل صحيح على أسهم رأس المال وحسابات الاقساط المرتبطة . الدخول الناتجة من اصدار الاسهم يجب أن يتم تتبعها حتى سجلات المتحلات النقدية .

عندما يتم اصدار توزيعات أرباح فى شكل أسهم للمساهمين فى صورة حصص اضافية من الاسهم ، يجب على المراجع أن يحدد أن القيود فى دفتر الاستاذ العام تعكس عدد الاسهم والقيمة لكل سهم ثم التصديق عليها عن طريق

---

(١) عندما توزع أرباح الشركة بطريقة اعطاء مساهمى الشركة أسهما جديدة حسب نسبة ملكية كل منهم ، فان هذا التوزيع يسمى توزيع أرباح شكل أسهم .

(٢) فى بعض البلدان عندما تصدر شركات المساهمة أسهما بلا قيمة اسمية محددة فان القوانين قد تقضى بأن هذه الاسهم يجب أن يحدد لها قيمة معينة ومبينة ويكون تحديد هذه القيمة بمعرفة مجلس الادارة ، والغرض من اصدار هذه القوانين هو تحديد أدنى حد لمساهمة المساهمين التى يجب أن تحتفظ بها شركة المساهمة بغية حماية دائنيها .

مجلس الادارة ، فان المراجع يجب أيضا أن يقوم بمراجعة القيمة المحددة لكل سهم للتأكيد على ما اذا كانت القيمة ملائمة فى ضوء عدد الاسهم المصدرة.

على الرغم من أن عملية تجزئة الاسهم ليس لها تأثير على حقوق ملكية حاملى الاسهم ، الا أنها تسفر عن زيادة عدد الاسهم ، يجب على المراجع أن يقوم بمراجعة التوثيق القائم والقيود المرتبطة لتحديد أن عملية تجزئة الاسهم قد تم التصديق عليها بشكل صحيح وان التغير فى الاسهم قد تم تسجيلها على وجه صحيح .

٦/٤/٤/٣ مراجعة العمليات المالية المرتبطة بالاسهم المستردة (١) :

Review treasury stock transactions

كثير من منشآت الاعمال - ولاسيما الشركات الضخمة - كثيرا ماتقوم بشراء وبيع حصص من أسهمها . قد يتم الحصول على الاسهم مباشرة من حاملى الاسهم نتيجة استعادة قيمة الاسهم عن طريق شرائها ثانية Stock redemption أو قد يتم شرائها أو بيعها فى سوق مفتوح .

يجب أن يقوم المراجع بمراجعة التوثيق المؤيد والتصديقات المرتبطة الخاصة بالعمليات المالية للاسهم المستردة بالاضافة الى فحص القيود المرتبطة فى الاستاذ العام وسجلات النقدية . يجب أن يقوم المراجع بتحديد أن الطرق المحاسبية المستخدمة لتسجيل عمليات الاسهم المستردة تتفق مع مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ، وأن قيود الاستاذ العام تعكس بدقة الطريقة المستخدمة عن طريق الشركة .

---

(١) الاسهم المستردة هى الاسهم التى أصدرتها شركات المساهمة والتى استلمت قيمتها بالكامل ، والتى اعادت الشركة شراءها من المساهمين ولكنها لم تلغها بعد ، وليس لهذه الاسهم أى حق فى التصويت وليس لها أى حق بالاشتراك بشراء أسهم جديدة مطروحة للبيع من قبل الشركة ولا تتمتع بحق الحصول على أرباح بما فى ذلك أرباح التصفية .

٦/٤/٤/٤ التحقق من التوزيعات المسجلة : Verify recorded dividands

يجب أن يقوم المراجع بمراجعة التوثيق المؤيد والتصديقات المرتبطة لكافة توزيعات الارباح المعلن عنها أثناء السنة محل المراجعة ، يجب أن يتم التحقق من الدقة الحسابية لتوزيعات الارباح من خلال اعادة العملية الحسابية ومقارنة الاجماليات مع الاستاذ العام وسجلات النقدية ٠

٦/٤/٤/٥ اعادة حساب الارباح لكل سهم : Recaculate earning per share

يجب أن يقوم المراجع باعادة حساب الارباح لكل سهم لضمان أن كافة الزيادة والتخفيضات فى الاسهم قد تم عكسها بشكل صحيح فى قيمة الارباح لكل سهم ٠ يجب أن يقوم المراجع بمراجعة شروط كافة حقوق الاسهم ، والضمانات ، الاتفاقيات ، الاوراق المالية القابلة للتحويل من أجل تحديد ما اذا كانت الارباح لكل سهم التى تم التقرير عنها متسقة مع مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ٠

٦/٤/٤/٦ أداء اجراءات الفحص التحليلى : Perform analytical review

بوجه عام لا تستخدم اجراءات الفحص التحليلى فى مراجعة حسابات حقوق الملكية ، الا اذا كانت حجم ونطاق العمليات المالية المرتبطة كبيرة وواسعة ٠ وعندما يكون الامر كذلك ، يمكن أن يتم استخدام أحد أو كافة اجراءات الفحص التحليلى التالية :

أ — يتم حساب العائد على حقوق الملكية لحاملى الاسهم ، القيمة الدفترية لكل سهم ومعدل سداد توزيعات الارباح للسنة الحالية ، ويتم مقارنة تلك المتغيرات والمؤشرات الخاصة بالسنة الحالية بنظيرها فى السنوات السابقة ٠

ب — مقارنة قيم الارباح الموزعة فى السنة الحالية بنظيرها فى السنوات السابقة ٠

جـ - مقارنة أرصدة السنة الحالية للاسهم العادية والممتازةورأس المال الاضافى المدفوع ، ومقارنتهم بأرصدة السنوات السابقة ·

د - مقارنة الاسهم المستردة للسنة الحالية مع نظيرها فى السنوات السابقة ·

ويجب على المراجع أن يقوم بفحص أية علاقات غير عادية (شاذة) أو غير متوقعة ·

٧/٤/٤/٦ مراجعة القوائم المالية : Review financial statement

يجب أن يقوم المراجع بمراجعة القوائم المالية للشركة لتحديد ما اذا كانت كافة أرصدة حقوق الملكية للمساهمين قد تم تبويبها ووصفها بشكل صحيح فى الميزانية العمومية أم لا ، وما اذا كانت الارباح لكل سهم قد تم التقرير عنها بوجه صحيح فى قائمة الدخل أم لا · يجب أن يقوم المراجع أيضا بمراجعة القوائم المالية لتحديد مدى كفاية الافصاحات فى تلك القوائم المالية ·

٦/٥ ملحق الفصل السادس — ارشاد مراجعة الاستثمارات طويلة الاجل :

SAS of long term investments

١/٥/٦ مقـــــدمة :

صدرت النشرة الاصلية لهذا الارشاد برقم (١) عن طريق المجمـــع الامريكى للمحاسبين القانونيين قسم (٣٣٢)، وذلك الارشاد يعتبر تعديـــل لنشرة اجراءات المراجعة الصادرة برقم (٥١) فى يوليو ١٩٧٢— والتى حلت محل نشرة معايير المراجعة رقم (٣٤) فى سبتمبر ١٩٦٥ .

ويتمثل التاريخ الفعال لهذا الارشاد عند صدوره فى يوليو ١٩٧٢ ، وهو قابل للتطبيق عند مراجعة القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة المقبولـة والمتعارف عليها ، وغنى عن القول فان هذا الارشاد يمكن تطبيقه عند مراجعة أى منشأة أيا كان نوعها .

التعريفـات الرئيسية :

لم يتضمن هذا الارشاد أية تعريفات محددة ، مع ذلك فان هنـــاك بعض المصطلحات المحاسبية المرتبطة بذلك الارشاد (ينظر الاعتبارات المحاسبية فى بند المتطلبات الرئيسية) .

٢/٥/٦ أهــداف الارشاد :

عند صدور النشرة الاولية لهذا الارشاد فى سبتمبر ١٩٦٥، كـــان الارشاد مصمما بصفة أساسية لحل المشاكل العملية المرتبطة بمدى نطـــاق الاجراءات الضرورية لمراجعة قروض شركات الاستثمار الصغيرة ، عندمـا أصـدر مجلس المبادىء المحاسبيـــــة Accounting Principles Board الرأى رقم (١٨) بعنوان طريقة المحاسبة عن الحقوق للاستثمارات فى الاسهم العادية The equity method of accounting for investment in common stock.
فى مارس ١٩٧١ ، كان الهدف من هذا الارشاد يتمثل فى توفير الاجـراءات

الضرورية للمحاسبة عن الاستثمارات باستخدام طريقة حق الملكية The equity method

تتضمن الاستثمارات طويلة الاجل مايلي :

١ — أسهم رأس المال أو أي حقوق ملكية أخرى ٠

٢ — السندات واى التزامات قروض مماثلة ٠

٣ — القروض والمقدمات التى تعتبر فى طبيعة الاستثمارات ٠

يصف هذا الارشاد دليل الاثبات الملائم للاستثمارات طويلة الاجل والتى يجب أن يقوم المراجع بفحصها لتأييد وتعزيز الاتى :

١ — تبويب الاستثمارات ٠

٢ — القيمة موضع التقرير فى القوائم المالية ٠

٣ — أرباح وخسائر الاستثمار ٠

٤ — افصاحات القوائم المالية ٠

٦/٥/٣ المتطلبات الرئيسية :

يجب أن يحصل المراجع على دليل اثبات كاف وصالح بخصوص الاستثمارات طويلة الاجل لتأييد مايلى :

١ — مدى ملاءمة الطريقة المحاسبية المستخدمة ٠

٢ — وجود وملكية وتكلفة الاستثمارات ٠

٣ — القيمة الدفترية للاستثمارات والدخل (أو الخسائر) المرتبط بالاستثمارات طويلة الاجل ٠

٤ — افصاحات القوائم المالية ٠

٦/٥/٣/١ اعتبارات محاسبية : Accounting consideration

يشرح اقتراح مجلس المبادىء المحاسبية رقم (١٨) طريقة المحاسبة عن الاستثمارات فى ظل طريقة حقوق الملكية ، ذلك الرأى (رقم ١٨) بالاضافة الى تفسير مجلس معايير المحاسبة المالية رقم (٣٥) قاما بتحديد الظروف التى فى ظلها يجب أن يقوم المستثمر باستخدام طريقة حق الملكية ٠

رأى مجلس المبادىء المحاسبية رقم ١٨ : APB Opinion No.18

نص هذا الرأى على وجوب قيام المستثمر بالمحاسبة عن استثماراته فى الاسهم العادية فى ظل طريقة حق الملكية ، عندما يعطيه هذا الاستثمار القدرة على ممارسة تأثير جوهرى على سياسات التشغيل والتمويل على الرغم من أن استثماره يمثل ٥٠٪ أو أقل من أسهم التصويت • توصل رأى مجلس المبادىء المحاسبية رقم (١٨) (فى حالة غياب المعلومات الدالةعلى العكس) الى تطبيق الاستدلالات والافتراضات التالية :

١ ــ الاستثمار بنسبة ٢٠٪ أو أكثر فى أسهم تصويت المستثمر،تمكن المستثمر من ممارسة تأثير جوهرى •

٢ ــ الاستثمار بنسبة تقل عن ٢٠٪ من أسهم تصويت المستثمر لا تمكن المستثمر من ممارسة تأثير جوهرى •

على الرغم من أن رأى مجلس المبادىء المحاسبية رقم (١٨) كون قاعدة التأثير الجوهرى التى تركز على تمثيل الاستثمار لنسبة مئوية تبلغ ٢٠٪ فأكثر ، الا أنه لم يعترف بأن هناك ظروف تمكن المستثمر من ممارسة تأثير جوهرى على الرغم من الاستثمار يكون عند مستوى أقل من ٢٠٪ من أسهم التصويت (ينظر رأى مجلس المبادىء المحاسبية رقم (١٨) فقرة رقم ١٧) فى مثل هذه المواقف يجب أن يقوم المستثمر بالمحاسبة عن استثماراته باستخدام طريقة حقوق الملكية •

فى بعض الظروف كان من الصعوبة بمكان أن يتم تحديد ما اذا كان للمستثمر المقدرة على ممارسة التأثير الجوهرى حتى اذا كان لديه نسبة ٢٠٪ أو أكثر من حقوق تصويت المستثمرين • تفسير مجلس معايير المحاسبة المالية رقم (٣٥) بعنوان معايير تطبيق طريقة حق الملكية للمحاسبة عن الاستثمارات فى الاسهم العادية حاولت أن تقوم باستبعاد تلك الصعوبات •

تفسير مجلس معايير المحاسبة المالية رقم (٣٤) :

FASB interpretation No.34

يصف ذلك التفسير الظروف التى فيها لايمكن استثمار ٢٠٪ فأكثر المستثمر من ممارسة التأثير الجوهري .

٢/٣/٥/٦ دليل اثبات : الوجود والملكية والتكلفة :

Evidential matter: existence, ownership and cost

للحصول على دليل اثبات كاف وصالح يرتبط بوجود ، وملكية وتكلفة الاستثمارات طويلة الاجل ، يجب على المراجع أن يقوم بأداء الاجراءات التالية:

١ ـ فحص السجلات المحاسبية .

٢ ـ فحص المستندات المرتبطة بالحصول على الاستثمارات .

٣ ـ فحص الاوراق المالية .

٤ ـ المصادقة على الاوراق المالية التى يحتفظ بها الوسطاء الخاصين .

٥ ـ المصادقة على الاستثمارات مع المدينين التى تتكون من القروض، السندات والتزامات القروض الاخرى .

٣/٣/٥/٦ دليل الاثبات : القيمة الدفترية للاستثمارات وايراداتها وخسائرها

Evidential matter: Carring amount, income and losses

للحصول على دليل اثبات كاف وصالح يرتبط بالقيمة الدفترية وايرادات وخسائر الاستثمارات طويلة الاجل ، يجب أن يقوم المراجع بأداء التالى :

١ ـ دراسة القوائم المالية محل المراجعة ، تعتبر القوائم المالية دليل اثبات كاف وصالح .

٢ ـ دراسة القوائم المالية الغير مراجعة .

أ ـ لاتعتبر القوائم المالية الغير مراجعة دليل كاف وصالح.

ب ـ يجب أن يطبق مراجع المستثمر اجراءات المراجعة للقوائم المالية الغير مراجعة ، ويجب أن يتم دراسة الاهمية النسبية للاستثمار بالارتباط بالقوائم المالية للمستثمرفى تحديد طبيعة ونطاق تلك الاجراءات .

٣ — الحصول على أسعار السوق ، أسعار السوق للاوراق المالية التى تتأسس على سوق واسعة وبسيطة تكون دليل كاف وصالح للقيمة الجارية للاوراق المالية غير المسجلة .

٤ — الحصول على أدلة اثبات أخرى :

أ — قد تعكس القيمة الدفترية للاستثمار عوامل مثل الشهرة ، حقوق الاختراع ، والامتيازات التى لايعترف بها فى القوائم المالية ، أيضا فان القيمة المعادلة للاصول قد تختلف بشكل جوهرى عن القيمة الدفترية . وفى تلك الظروف فان التقويم الذى يتم عمله قد يكون مقبولا ، مع ذلك فان التقويم الذى يتم اجراؤه عن طريق أفراد مستقلين ومحايدين عادة مايوفر ضمان أكبر للثقة والاعتماد .

ب — الاستثمارات فى السندات ، الاوراق التجارية أو المقدمات يمكن أن يكون مضمونا عن طريق أوراق مالية قابلة للتداول ، عقارات أو ممتلكات أخرى . وقد يعتبر الضمان عامل هام فى دراسة امكانية تحصيل الاستثمار .

٤/٣/٥/٦ <u>دليل الاثبات : للاستثمارات التى يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية</u> : Evidential matter investments accounted for by the equity method

بالاضافة الى دليل الاثبات الذى يتم الحصول عليه عادة للاستثمارات الاخرى ، فان المراجع يجب أن يحدد الاتى للاستثمارات التى يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية :

١ — ان طريقة المحاسبة تعتبر ملائمة .
٢ — ان الايرادات الملائمة (أو الخسارة) قد تم التقرير عنها .
٣ — ان طريقة المحاسبة عن العمليات المالية بين المستثمرين تعتبر ملائمة .
٤ — ان حدوث الاحداث اللاحقة الجوهرية يتم تسويتها أو الافصاح عنها بشكل كاف .

طريقة المحاسبة : Method of accounting

يجب أن يقوم المراجع باجراء استفسارات مع ادارة المستثمر على الامـور التاليـــة :

١ ــ ما اذا كان للمستثمر مقدرة على ممارسة تأثير جوهرى عـــلى سياسات الشركة فى ظل معايير رأى مجلس المبادىء المحاسبية رقم ١٨ (قاعدة الـ٢٠٪) .

٢ ــ أساس نتيجة لادارة .

فاذا ماخالف مجلس المستثمر احتياطيات رأى مجلس المبادىء المحاسبية رقم ١٨ ، فان المراجع يجب أن يقوم باجراء التالى :

١ ــ فحص دليل اثبات كاف وصالح ليقنع نفسه بأن الافتراضـــات الموضحة فى رأى مجلس المبادىء المحاسبية رقم ١٨ قد تم التغلب عليها .

٢ ــ تحديد أنه قد تم عمل ايضاحات ملائمة بخصوص الاســـباب المرتبطة بعدم المحاسبة عن الاستثمار وفقا لافتراضات مجلس المبادىء المحاسبية رقم ١٨ .

التقرير عن دخل الاستثمار (أو الخسارة) :

لتحديد أن الدخل (أو الخسارة) الذى تم التقرير عنها عن طريـــق المستثمر يعتبر ملائما يجب على المراجع القيام بالاتى :

١ ــ فحص القوائم المالية المراجعة للشركة :

ــ اذا لم تكن القوائم المالية غير المراجعة متاحة ، فـــان المراجع يجب أن يطبق اجراءات مراجعة معينة على تلك القوائـــم (ينظر أساليب التطبيق .

٢ ــ اذا كان هناك اختلاف فى التواريخ فيما بين الاستثمار والقوائم الماليـة للشركة ، فان الاختلاف يجب أن يكون متسق وثابت من سنة الـــى أخـــرى .

العمليات المالية داخل الشركة : Intercompany transactions

يجب أن يقوم المراجع بفحص التاريخ المرتبط بالعمليات المالية بين المستثمر والشركة لتحديد أن الارباح والخسائر غير المحققة داخل الشركة قد تم استبعادها بشكل سليم ·

الاحداث اللاحقة : Subsequent events

يجب أن يقوم المراجع بتحديد اذا كانت الاحداث والعمليات المالية للشركة من تاريخ القوائم المالية للشركة الى تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية للمستثمر ذات أثر جوهرى على القوائم المالية للمستثمر · لتحديد حدوث تلك الاحداث والعمليات ، فان المراجع يجب أن يقوم باجراء التالى :

١ — الاطلاع على قوائم مالية مرحلية للشركة ·

٢ — عمل استفسارات مع المستثمر لتحديد اذا ماكان المستثمر على علم بالاحداث الجوهرية أو العمليات المؤثرة اللاحقة للقوائم المالية للمستثمر ·

يجب أن يحدد المراجع اذا كانت العمليات اللاحقة لتاريخ القوائم المالية يجب أن تكون :

١ — قد تم الافصاح عنها فى ملاحظات متممة للقوائم المالية للمستثمر ·

٢ — قد تم الاعتراف بها فى القوائم المالية للمستثمر ·

٣ — قد استخدمت لتخفيض القيمة الدفترية لاستثمارات المستثمر ·

٦/٥/٤ أساليب التطبيق :

٦/٥/٤/١ تبويب الاستثمارات : Classification of investments

يجب أن يقوم المراجع بتقييم ما اذا كان تم تبويب الاستثمارات طويلة الاجل بشكل سليم أم لا ، ويتم القيام بذلك على النحو الاتى :

١ — الاطلاع على محاضر التصديق على الاستثمارات ، قد تشير تلك المحاضر الى نية الشركة الى الاحتفاظ باستثمارات لفترة زمنية تزيد عن السنة ·

٢ ـ اجراء مناقشة مع الادارة بخصوص نيتها بشأن الاستثمار •

٣ ـ الحصول على اقرار مكتوب من الادارة بتلك النية فى خطـــاب التأكيد للعميل (ينظر قسم ٣٣٣) •

٤ ـ فحص عمليات الاستثمار اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية لتحديد اذا كان تم بيع أى استثمارات طويلة الاجل •

يجب على المراجع دراسة مقدرة المستثمر على الاحتفاظ بالاستثمـــــار من عدمه ، فيما يلى العوامل التى يتعين دراستها :

١ ـ نتائج اجراءات الفحص التحليلى لتقييم السيولة على سبيل المثال نسبة التداول •

٢ ـ التوقعات والتنبوءات على سبيل المثال الارباح المقدرة والموازنات الاستثمـارية •

٣ ـ امكانية الحصول على ائتمان •

٢/٤/٥/٦ أنواع الاستثمارات طويلة الاجل :

Categories of long term investments

لاغراض ذلك الارشاد يمكن تصنيف الاستثمارات طويلة الاجل على النحو التالـــى :

١ ـ الاوراق الماليـة لحقوق الملكية القابلة للتداول •
٢ ـ الاوراق المالية لحقوق الملكية الغير قابلة للتداول •
٣ ـ المشاركة والمشروعات المشتركة •
٤ ـ الســـندات •
٥ ـ القروض والمقدمات والبنود المماثلة •
٦ ـ الاوراق المالية التى يتم المحاسبة عليها فى ظل طريقة الملكية •

٦/٥/٤/٣ المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الاجل :

Accounting for long term investments

يمكن التقرير عن الاستثمارات طويلة الاجل فى ظل الطرق التالية :

١ — التكلفة .

٢ — التكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل .

٣ — القيمة السوقية .

٤ — الملكية .

لاغراض تحديد ملاءمة الطريقة المحاسبية المستخدمة ، يجب أن يأخذ المراجع فى اعتباره النشرات المحاسبية التالية :

١ — رأى مجلس المبادىء المحاسبية رقم (١٨) ، بعنوان طريقة الملكية للمحاسبة عن الاستثمارات فى الاسهم العادية .

٢ — التفسيرات المحاسبية للمجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين بخصوص رأى مجلس المبادىء المحاسبية رقم (١٨) .

٣ — تفسير مجلس معايير المحاسبة المالية رقم (٣٥) بعنوان معايير تطبيق طريقة الملكية للمحاسبة عن الاستثمارات فى الاسهم العادية .

٤ — قائمة معايير المحاسبة المالية رقم (١٢) بعنوان : المحاسبة عن الاوراق المالية القابلة للتداول .

٥ — تفسير مجلس معايير المحاسبة المالية أرقام ١٠، ١١، ١٢، ١٦، وهى تلك المرتبطة بقائمة معايير المحاسبة المالية رقم ١٢ .

٦/٥/٤/٤ جداول للاستثمارات طويلة الاجل :

Schedules of long term investments

تتمثل الخطوة المبدئية فى تجميع دليل الاثبات الخاص بالاستثمارات طويلة الاجل فى الحصول على جداول بتلك الاستثمارات . محتوى تلك الجداول المرتبطة بالانواع المختلفة للاستثمارات يوضحها الجدول رقم (١) .

جدول رقم (١)

محتوى جداول الاستثمارات طويلة الاجل

المحتوى	أ	ب	ج	د	هـ	و
رصيد أول المدة :						
ـ عدد الاسهم	×	×		×		×
ـ الارقام المسلسلة	×	×		×		×
ـ اسم المصدر ، المقرض، المشاركة المشروع المشترك	×	×	×	×	×	×
ـ تكلفة الاوراق المالية ، القكروض	×	×			×	
ـ القيمة الدفترية للاوراق المالية				×		×
ـ القيمة الدفترية للمشاركة،المشروع المشترك			×			
ـ القيمة السوقية	×			×		×
ـ النسبة المئوية المملوكة			×			×
ـ الضمان				×	×	
العمليات المالية :						
ـ المشتريات	×	×	×	×		×
ـ اضافات أخرى			×		×	
ـ المبيعات	×	×	×	×		×
ـ متحصلات لا تعتبر دخول			×		×	×
ـ مكاسب(خسائر) نتيجة البيع	×	×	×	×		×
ـ توزيعات فى صورة اسهم ، تجزئة للاسهم	×	×				
رصيد آخر المدة :						
ـ عدد الاسهم	×	×		×		×
ـ الارقام مسلسلة	×	×		×		×

تابع : جدول رقم (١)

المحتوى	أ	ب	ج	د	هـ	و
- اسم المصدر ، المقرض ، المشاركة المشروع المشترك .	×	×	×	×	×	×
- تكلفة الاوراق المالية ، القروض	×	×			×	
- القيمة الدفترية للاوراق المالية				×		×
- القيمة الدفترية للمشاركة،المشروع المشترك			×			
- القيمة السوقية	×			×		×
- النسبة المئوية المملوكة			×			×
- الضمان				×	×	
الدخل :						
- توزيعات الارباح المستلمة	×	×				
- الفائدة المستلمة .				×	×	
- المستحقات .	×	×	×	×	×	×

يلاحظ أن :

أ = الاوراق المالية لحقوق الملكية القابلة للتداول .

ب = الاوراق المالية لحقوق الملكية الغير قابلة للتداول .

جـ = المشاركة والمشروعات المشتركة .

د = السندات   هـ = القروض والمقدمات والبنود المماثلة .

و = الاوراق المالية التى يتم المحاسبة عنها فى ظل طريقة الملكية .

٦/٥/٤/٥ تجميع دليل الاثبات : Accumulating evidence

بعد مقارنة الارصدة الافتتاحية بالارصدة الختامية للفترة السابقة ، يجب أن يقوم المراجع بتجميع دليل اثبات كاف وصالح بخصوص الملاءمة المحاسبية للاستثمارات طويلة الاجل ، ذلك الدليل يتم تصنيفه فى الجدول رقم (٢) بدليل اثبات متاح عند العميل بالاضافة الى دليل الاثبات الاخر (والذى يتم تطويره والحصول عليه عن طريق المراجع أو يتم الحصول عليه من مصادر خارجية) .

دليل الاثبات الذى يتم الحصول عليه من سجلات وملفات العميل يتم استخدامه بصفة رئيسية لتنفيذ العمليات المالية بالموافقة مع التصديق الملائم والتسجيل المبدئى السليم . يمكن مناقشة أدلة الاثبات الاخرى على النحو التالى :

٦/٥/٤/٥/١ اجراء المصادقات : Confirmations

اذا لم يكن العميل محتفظ بالاوراق المالية ، فان المراجع يجب أن يقوم بارسال مصادقة الى الشخص أو الوسيط الخارجى الذى يقوم بالاحتفاظ بتلك الاوراق المالية يطلب منه الحصول على المعلومات التالية :

١ — اسم ووصف الاوراق المالية .
٢ — الارقام المسلسلة للاوراق المالية .
أ — قد لايكون سمسار الاوراق المالية قادرا على توفير تلك المعلومات، فى تلك الظروف ، سوف تقتصر المصادقة على اسم ، ووصف والقيمة الرئيسية وعدد الاسهم كافية .
٣ — القيمة الرئيسية وعدد الاسهم لكل ورقة مالية .
٤ — الاسم الذى تحته يتم تسجيل الاوراق المالية .

يجب أن يطلب أيضا من الوسيط الخارجى أن يشير على ما اذا كان يتم الاحتفاظ بضمان ، فاذا لم يرد ذلك الوسيط الخارجى على الطلب الاول للمصادقة ، فان المراجع يجب أن يرسل طلب ثانى ، فاذا فشل الوسيط

جدول رقم (٢)

مصادر أدلة الاثبات واجراءات المراجعة

للاستثمارات طويلة الاجل

المصــــــدر	أ	ب	ج	د	هـ	و
المتاحة عند العميل						
ـ الاتفاقيات		×	×	×		×
ـ اشعارات السمسار	×			×		×
ـ قوائم السمسار	×			×		×
ـ المدفوعات النقدية	×	×	×	×	×	×
ـ المتحصلات النقدية	×	×	×	×	×	×
ـ حساب الخصم واستهلاك القسط				×		
ـ اشعارات التوزيعات	×	×				×
ـ اشعارات الفائدة				×		
ـ محاضر الاجتماعات	×	×	×	×	×	×
ادلة الاثبات الاخـرى						
ـ حساب الفائــدة					×	×
ـ المصادقــات	×	×	×	×	×	×
ـ جرد الاوراق المالية	×	×		×		×
ـ القوائم الماليــة	×	×	×	×	×	×
ـ فحص الضمانات				×	×	
ـ أسعار الســوق	×			×		×
ـ الخبيـــــر		×	×			
ـ العــوائد الضريبيــة			×			

الخارجى أن يرد على الطلب الثانى ، يجب أن يطلب المراجع منه الحصول على رد كتابى ، فاذا فشل فى أن يقوم بالرد فان المراجع يجب أن يخطر العميل ، جيث أن فشل الوكيل الخارجى فى الرد قد يكون مؤشرا على مشاكل فى السيولة ، فى ظل تلك الظروف قد يرغب العميل فى دراسة الحصول على وسيط جديد ٠

يجب أن يتم المصادقة على القروض والمقدمات مباشرة مع المدين ، فيما يلى المعلومات التى يجب أن يتم التصديق عليها :

- قيمة القرض
- معدل الفائدة
- تاريخ الاستحقاق
- الضمانات
- تاريخ سداد الفائدة

٦/٤/٥/٤/٢ جرد الاوراق المالية : Count securities

اذا ما احتفظ العميل بحيازة الاوراق المالية ، فان المراجع يجب أن يقوم بجردها ومقارنتها بالجدول وبالتحديد فى البنود التالية :

١ – اسم المصدر ٠
٢ – الرقم المسلسل للورقة المالية ٠
٣ – عدد الوحدات التى تمثلها الورقة المالية ٠
٤ – اسم من صدرت اليه الورقة المالية ٠
٥ – الدخل المرتبط
أ) معدل الفائدة
ب)معدل التوزيع

٦/٤/٥/٤/٣ القوائم المالية محل المراجعة : Financial statement: audited

يحتاج المراجع الى عملية تقييم ما اذا كانت القيمة الدفترية للاستثمار تعتبر ملائمة أم لا ، عادة ماتعتبر القوائم المالية المراجعة للشركة محل

الاستثمار دليل اثبات كاف وصالح لتأييد القيمة الدفترية للاستثمارات طويلة الاجل ، فاذا ما استخدم مراجع المستثمر القوائم المالية المراجعة كدليل اثبات كاف وان الاستثمار يعتبر جوهريا ، فان المراجع يجب أن يحدد سمعة مراجع الشركة محل الاستثمار ، لاجراء ذلك فان مراجع المستثمر يجب أن يطبق بعض من الاجراءات التى تم وصفها فى الارشاد رقم ٥٤٣ وهو بعنوان" جانب من عملية المراجعة يتم أداؤه بمعرفة مراجعين آخرين" .

يجب أن يقوم المراجع بتقييم القوائم المالية للشركة محل الاستثمار ويقوم بدراسة بعض الامور التالية :

١ - الاتجاهات الجوهرية :
أ - المبيعات
ب - الارباح
جـ - رأس المال العامل

٢ - المؤشرات الجوهرية :
أ - هامش الربح
ب - صافى الدخل
جـ - رأس المال العامل
د - مؤشرات التغطية

٣ - الاصول ذات القيم الدفترية التى تعتبر أقل من القيم السوقية بشكل جوهرى .

يتمثل هدف المراجع فى هذا الصدد فى تقويم ما اذا كانت القيمة الدفترية للاستثمار تم اضعافها وتخفيضها بشكل جوهرى أم لا .

٤/٤/٤/٥/٦ القوائم المالية الغير مراجعة : Financial statements: anaudited

لا توفر القوائم المالية الغير مراجعة دليل اثبات كاف وصالح لتأييد القيمة الدفترية للاستثمارات طويلة الاجل عن طريق اجراءات المراجعة المرتبطة

بتلك القوائم المالية ، يمكن للمراجع مع ذلك الحصول على دليل اثبات بالارتباط بحقوق الملكية فى صافى الاصول القائمة ونتائج أعمال الشركة بوجه عام قد يطبق المراجع اختبارات تحقق للتفاصيل لاغلب الاصول والعمليات الجوهرية للشركة.

٦/٥/٤/٤/٥ فحص الضمانات : Inspect collateral

يجب أن يقوم المراجع بفحص الضمانات اذا كان القرض المرتبط جوهريا ، حيث يهتم المراجع بما يلى :

١ - قيمة الضمان بالارتباط بقيمة القرض .
٢ - قابلية تداول الضمان .
٣ - وجود الضمان .

٦/٥/٤/٤/٦ أسعار السوق : Market quotation

اذا كان هناك سوق واسعة ونشطة للاوراق المالية التى تتضمن استثمارات طويلة الاجل ، فان أسعار السوق تشكل دليل اثبات كاف وصالح للقيمة الجارية للاوراق المالية .

٦/٥/٤/٤/٧ استخدام عمل خبير : Use of a specialist

قد يكون لدى عميل استثمار معين فى شركة غير عامة وتعتبر قيمته جوهرية ، فاذا لم يكن المراجع مقتنعا بتقييم العميل لذلك الاستثمار، من ثم يجب أن يقوم بدراسة استخدام خبير (أو مثمن مهنى) .

فاذا قرر المراجع استخدام عمل خبير أو مثمن ، من ثم يجب أن يتبع ارشاد المراجعة رقم ١١ (ينظر قسم ٣٣٦) .

٦/٥/٤/٥ الاستثمارات التى يتم المحاسبة عنها فى ظل طريقة الملكية :
Investments accounted for by the equity method

هناك عدة عوامل فريدة مرتبطة بالاستثمارات التى يتم المحاسبة عنها فى ظل طريقة الملكية ، القيمة الدفترية لتلك الاستثمارات هى تكلفتها معدلة بالاتى :

١ - الفرق بين التكلفة والقيمة السوقية لصافى الاصول القائمة للشركة محل الاستثمار فى تاريخ الشراء .

٢ - الدخل (أو الخسارة) للشركة .

٣ - توزيعات الدخل .

٤ - النقص فى قيمة الاستثمار .

الفرق بين التكلفة والقيمة السوقية فى تاريخ الشراء :

يستلزم رأى مجلس المبادىء المحاسبية رقم ١٨ أن يقوم المستثمر بالمحاسبة عن الفرق بين التكلفة والقيمة الدفترية لصافى الاصول التى يتم الحصول عليها كما لو كانت الشركة محل الاستثمار شركة تابعة موحدة ، هذا يعنى أنه يجب أن يتم تخصيص التكلفة على القيمة السوقية للاصول ، وأى فرق يجب أن يعتبر شهرة محل ، لذلك فى سنة الشراء يجب أن يقوم المراجع باجراء الاتى :

١ - مراجعة تحليل العميل لقيم السوقية لاصول الشركة فى تاريخ الشراء .

أ - مناقشة ادارة المستثمر عن القيم المحددة .

ب - مراجعة تقييم الخبير - اذا كان ذلك ممكنا .

جـ - مراجعة المستندات الاخرى التى تستخدم فى تأييدالقيم السوقية للاصول القائمة .

٢ - ضمان تخصيص القيم على مايلى :

أ - الاصول القابلة للاهلاك .

ب - الاصول غير القابلة للاهلاك .

جـ - شهرة المحل .

٣ - مناقشة طريقة الاستهلاك وعدد السندات التى يتم استخدامها فى استهلاك التكلفة الزائدة عن القيمة الدفترية للاصول القابلة للاهلاك .

٤ - مناقشةالادارة في طريقة الاستهلاك وعدد السنوات المستخدمة فى استهلاك شهرة المحل .

٦/٤/٥/٦ كفاية الافصـاح :

يجب أن يحدد المراجع أن الافصاحات الصحيحة قد تم اجرائهـا للاستثمارات التى تم التقرير عنها فى ظل طريقة الملكية ، تلك الافصاحات تتضمن مايلى :

١ ـ تلك المطلوبة عن طريق الفقرة (٢٠) من رأى مجلس المبـادىء المحاسبية رقم ١٨ .

٢ ـ تلك المطلوبة بسبب الاحداث اللاحقة الجوهرية .

٣ ـ اذا كان ذلك ممكنا ـ الافصاحات المرتبطة بان معيار النسبة المئوية ٢٠٪ لم يتم ملاحظته .

محتويات الكتاب

الموضـــوع		الصفحة

الموضـــوع | الصفحة

رقم الايداع	٩٢/٧٠٦٧
الترقيم الدولى	977-04-0873-5

شركة مطابع الطوبجى التجارية
٢٠ ش جامع الإسماعيلى
٣٦ شارع خيرت
لاظوغلى - القاهرة
ت ٣٥٥٢٠٨٩